



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **S. M.**, zast. Mgr. Filipem Němcem, advokátem, se sídlem Opletalova 1535/4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2021, č. j. 15197/21/5200-10423-709175, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 25. 1. 2022, č. j. 59 Af 20/2021-117,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil: 1) dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále též „správce daně“) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 ze dne 27. 9. 2019, č. j. 1311938/19/2601-52523-506617, tak, že žalobci se doměřuje daň ve výši 741.483 Kč a zároveň stanovuje penále ve výši 148.297 Kč, 2) dodatečný platební výměr ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1312619/19/2601-52523-506617, za zdaňovací období roku 2016 tak, že žalobci se doměřuje daň ve výši 375.752 Kč a zároveň stanovuje penále ve výši 75.150 Kč.

[2] V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalobce namítl, že mu nebylo umožněno se vyjádřit ke stanovisku žalovaného, neboť žalovaný stanovil lhůtu tak, že uplynula dříve, než bylo žalobci umožněno nahlédnout do daňového spisu. Žalobci nebylo umožněno se seznámit s relevantní částí spisu (kontrolní spis) do dne podání žaloby, když správce daně

prohlásil, že neví, kde se spis nachází, přestože se žalobce se značným předstihem objednal a specifikoval, do kterých částí spisu žádá nahlédnout. Správce daně termín nahlížení po prodlevách sice umožnil, na místě pak sdělil, že předmětné písemnosti nemá pravděpodobně v dispozici. Žalovaný měl rozhodnout o třetí žádosti žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení stanovené písemností *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* ze dne 25. 2. 2021, č. j. 6952/21/5200-10423-709175 (dále též „Seznámení“), nikoliv vydat rozhodnutí ze dne 22. 4. 2021, č. j. 15153/21/5200-10423-709175, o zastavení řízení o této žádosti s tím, že nemá smyslu jej nadále vést, když žalobou napadené rozhodnutí již bylo vydáno. Nebylo – li rozhodnuto o žádosti o prodloužení lhůty, nemohlo být rozhodnuto o daňové povinnosti žalobce, resp. došlo ke zkrácení žalobce na procesních právech.

[3] Žalobce dále správním orgánům vytknul, že společnost GOODWILL PARTNER, s.r.o. nesprávně považují za jeho zástupce v situaci, kdy uplatnila plnou moc pouze elektronicky cestou datové schránky.

[4] Žalovaný některé významné skutečnosti nevzal vůbec v potaz. U výdajů za lety u obchodní korporace NISA AIR spol. s r.o. (dále též „NISA“) pracovníci správce daně při ústním jednání se žalobcem výslovně potvrdili, že důkazní břemeno unesl, přesto tyto výdaje hodnotí jako neprokázané. V případě těchto výdajů žalobce nerozumí, jak měl jejich vynaložení doložit více či lépe. Žalobce má totiž za to, že předložil dostatek důkazních prostředků ke konkrétním letům, které však žalovaný neprovedl. Doložil rovněž účel tohoto výdaje. Žalovaný opomenul, že lety sloužily ke konkrétní ekonomické činnosti žalobce.

[5] Žalobce také unesl důkazní břemeno ohledně obchodování s obchodní korporací BS Element s.r.o., resp. panem Tadeášem Staňkem a žalovaný v případě těchto transakcí zcela opomenul navržené důkazní prostředky. Závěry žalovaného o obchodování s BS Element s.r.o., resp. panem Tadeášem Staňkem nedokládají správnost výroku rozhodnutí o daňové povinnosti. Jestliže pak žalovaný tyto závěry ani neuvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jedná se o nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

[6] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Ve shodě s žalovaným konstatoval, že z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce nebyl z nahlížení do spisu u správce daně vyloučen. Žalobce mohl realizovat své právo ve smyslu § 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Námitku zkrácení práva seznámit se s relevantní částí spisu proto shledal krajský soud nedůvodnou. Jako nedůvodnou soud posoudil také námitku týkající se neúčinnosti předložené plné moci.

[7] V případě nesouhlasu žalobce s postupem žalovaného, který o poslední žalobcově žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření k Seznámení nerozhodl věcně před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí, ale řízení o žádosti následně zastavil, krajský soud v první řadě upozornil, že žalobce vychází z nesprávného předpokladu, že řízení o jeho čtvrté žádosti o prodloužení lhůty žalovaný zastavil, neboť nemělo smysl řízení nadále vést, když žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ve věci bylo vydáno. Z rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti ze dne 22. 4. 2021 ovšem jednoznačně vyplývá, že důvodem zastavení

pokračování

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. Žalovaný přitom již zamítavým rozhodnutím ze dne 14. 4. 2021 dal žalobci 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. Také tuto námitku žalobce proto krajský soud vyhodnotil jako neopodstatněnou.

[8] Ohledně neuznání výdajů za lety, resp. hodiny nalétané žalobcem a slečnou H. uhrazené dodavateli NISA, krajský soud jako problematické vyhodnotil nekonzistentnost žalobcova tvrzení o tom, za jakým účelem byly vynaloženy výdaje za letové hodiny žalobce a slečny H. a jakou vazbu měly mít na zdanitelné příjmy. Z odpovědi žalobce na výzvu správce daně, aby v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“), prokázal daňovou účinnost výdajů za služby letecké školy NISA, 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 logické, že správce daně výdaje neuznal, neboť žalobce žádné konkrétní důkazní prostředky ohledně přípravy rozšíření své ekonomické činnosti nepředložil. Zrovna tak nepředložil důkazní prostředky, z nichž by vyplývalo, že výdaje za letové hodiny slečny H. byly výdaji, které by měl žalobce nést a měly návaznost na jeho zdanitelné příjmy, ať již stávající či budoucí. Jestliže žalobce začal až po zpracování Zprávy o daňové kontrole tvrdit, že výdaje hrazené na základě faktur vystavených NISA byly ve své podstatě cestovními výdaji za účelem obchodních schůzek či obhlídek areálů, bylo jeho povinností, aby správci daně předložil důkazy, které by uskutečnění konkrétních obchodních schůzek a obhlídek areálů či realizaci jiných obchodních aktivit s vazbou na zdanitelné příjmy prokázaly.

[9] Důvody, proč žalovaný neuznal výdaje v souvislosti s obchodováním s obchodní korporací BS Element, s.r.o., resp. Tadeášem Staňkem, byly v napadeném rozhodnutí uvedeny stručně, ve zbytku žalovaný odkázal na body [18] - [102] a [164] - [170] Seznámení. Takový postup podle krajského soudu 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. Vhodnější by bylo, aby veškeré tyto skutečnosti žalovaný uvedl přímo v napadeném rozhodnutí, nicméně zrušení napadeného rozhodnutí z uplatněného důvodu by bylo pouhým formalismem.

[10] Žalovaný nezpochybňoval důkazní prostředky pouze odkazy na předchozí tvrzení účetní Weinlichové. Seznámení, na jehož konkrétní body žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal, obsahuje hodnocení veškerých dodatečně předložených důkazních prostředků, které se k obchodování s BS Element s.r.o. 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. Žalovaný se časovou souvislostí a prokázáním faktické úhrady uplatněných výdajů, jak byly deklarovány jednotlivými fakturami, zabýval, s jeho závěry se soud ztotožnil.

[11] Žalobcova námitka týkající se vystavení faktur Tadeášem Staňkem je rovněž nedůvodná. Žalovaný v Seznámení 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.

[12] Žalovaný neopomenul reagovat ani na důkazní návrh svědeckou výpovědí likvidátora BS Element s. r. o. Ing. Luboše Košnera. Logicky zdůvodnil, že Ing. Košner byl jako likvidátor zapsán pouze od 14. 1. 2015 do 17. 11. 2015, a tedy nemůže mít informace ohledně úhrad faktur, které měly být dle tvrzení stěžovatele uhrazeny Tadeáši Staňkovi dne 31. 12. 2015.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Uvedl, že při osobním nahlížení do spisu správní orgán stěžovateli, resp. jeho zástupci sdělil, že částí spisu nedisponuje. K tomu navrhoval stěžovatel provést důkaz zvukovou nahrávkou, ale *„soud toto – nakolik to narušovalo koncepci úplného spisu a umožnění do jeho nablížení – vyloučil.“*

[14] V souvislosti s žádostí o prodloužení lhůty k vyjádření se k Seznámení stěžovatel upozornil, že má právo se seznámit se všemi skutečnostmi, které proti němu správní orgán využije. To se nestalo, neboť část spisu nebyla nikdy stěžovateli zpřístupněna, přestože tvořila materiál, o nějž správní orgán opřel své rozhodnutí. Pokud nebylo vyhověno stěžovateli v tomto ohledu, nebyl důvod mu neposkytnout dodatečnou lhůtu k vyjádření a v mezidobí zajistit požadované listiny a s těmi stěžovatele seznámit. Namísto toho správní orgán rozhodl, čímž porušil práva stěžovatele. O žádosti o prodloužení lhůty nebylo vůbec rozhodnuto, čímž byl stěžovatel uveden v omyl stran postupu správního orgánu. Ten totiž měl rozhodnutím o žádosti vyslat stěžovateli signál, jak se povede řízení, na což by stěžovatel mohl reagovat.

[15] Pokud žalovaný uzavřel věc tím, že stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatnění určitých výdajů pro daňové účely, pak měl provést stěžovatelem navržené důkazy. Zmínil v této souvislosti, že správní orgán rozporoval důvodnost nákladů souvisejících s cestami helikoptérou, přesto nevyslechl obchodní partnery (Ing. D. V.) a spolupracovníky (Ing. B.), kteří se mohli vyjádřit k relevanci využití leteckého prostředku. Dále žalovaný rozporoval náklady na letové hodiny, tj. pilotní výcvik žalobce a sl. H., přesto odmítl k věci vyslechnout účetní W., která měla objasnit změnu nebo nejasnost ohledně tvrzení stěžovatele. K fakturám vystaveným BS Element s.r.o. žalovaný odmítl provést klíčový důkaz výpovědí Tadeáše Staňka. K tomu stěžovatel dále navrhl provést výslech likvidátora, ale ani tomu žalovaný nevyhověl.

pokračování

[16] Krajský soud shledal neprovedení důkazů správným. Přitom však přejímá zdůvodnění žalovaného, aniž by sám uvedl důvody, které ho vedou k takovému radikálnímu pojetí omezení práva účastníka řízení prokázat svá tvrzení.

[17] V případě důkazního prostředku výpovědi účetní W. krajský soud opět nekriticky přijímá postoj žalovaného a uplatňuje v neprospěch stěžovatele nezákonný argument „nekonzistentnosti postojů“. Účastník přitom má právo změnit svá tvrzení. Správní orgán nemůže postupovat tak, že z rozporů v tvrzení učiní argument proti účastníkovi.

[18] Správce daně na stěžovatele nepřipustně přenesl důkazní břemeno, a dokonce když se stěžovatel pokoušel dokládat svá tvrzení důkazními návrhy, stěžejní návrhy nepřipustil. S poukazem na rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 1/2003 stěžovatel uvedl, že pokud daňový subjekt řádně označil subjekty, u kterých žádal provést důkaz svědeckou výpovědí, a sdělil, k čemu je žádá vyslechnout, měl by tomu správní orgán vyhovět. K povinnosti umožnit výslech svědků v případě, že jde o klíčový důkaz, se vyjádřil NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 51/2004–75.

[19] Pokud soud konstatoval, že záznamy v letových knihách nekorespondují s výdaji na fakturách vystavených NISA, tak tím spíše bylo na místě provést navržené důkazy o faktické realizaci letů a jejich faktickém použití v rámci podnikatelské činnosti stěžovatele. Nešlo o lety slečny H., jak neustále opakuje žalovaný a po něm i krajský soud. Stěžovatel v řízení uvedl konkrétní schůzky a jejich účel (šlo např. o lety do střediska PPL, na schůzky v rámci dopravní činnosti stěžovatele), uvedl jména účastníků schůzek. Jestliže stěžovatel navrhoval provést výslech pracovníka NISA Ing. Č. o tom, jak skutečně let probíhal, a výslech Ing. V., provozního ředitele PPL a.s., na jehož dopravní středisko se některé lety uskutečnily, bylo namísto tyto výsledky provést.

[20] Krajský soud se nesprávně opřel o to, že NISA se na svých webových stránkách prezentuje jako letecká škola, která provádí prodej a servis vrtulníků, což nekoresponduje s tvrzením, že lety byly vykázány za účelem obchodních schůzek. Předmětem činnosti NISA je dle živnostenského oprávnění pronájem a půjčování věcí movitých. Nebylo tak důvodu, aby nemohla plnění poskytnout. Podstatné bylo, zda plnění za účelem obchodního letu bylo poskytnuto a stěžovatelem přijato a zda náklad směřoval k zdanitelnému výnosu, k čemuž stěžovatel navrhoval provést důkazní prostředky o skutečné faktické realizaci jednotlivých letů a o jejich použití pro svou ekonomickou činnost. Navržené důkazy ale provedeny nebyly. Za těchto okolností krajský soud nesprávně uzavřel, že rozhodnutí správního orgánu bylo přezkoumatelné a stěžovatel neunesl důkazní břemeno.

[21] Krajský soud nesprávně posoudil, že stěžovatel ohledně faktur vystavených NISA nepředložil důkaz, který by prokázal uskutečnění konkrétních obchodních schůzek a obhlídek areálů či realizaci jiných obchodních aktivit s vazbou na zdanitelné příjmy. Soud nesprávně uzavřel, že prokazovaný nárok na daňovou uznatelnost položek byl předem vyloučen v důsledku nesprávnosti či nepřesnosti předmětu plnění na faktuře. Právě při nejasnosti ohledně předmětu plnění uvedeném na faktuře je namísto provést ostatní

důkazní prostředky o skutečném přijetí zdanitelného plnění. Stěžovatel předložil evidenci všech letů. Správní orgán a krajský soud nesprávně vyšly z toho, že neobsahuje údaje o přeletu a odletu (mezipřistání) v místech, která stěžovatel uvedl jako místa konání obchodních schůzek, a proto nemohla být dostatečným důkazem o uskutečnění obchodních schůzek a tedy vazbě na zdanitelné příjmy. Stěžovatel však navrhoval provést další důkazy k tomu, že se mezipřistání uskutečnila. Vysvětloval, že v letecké knize se mezipřistání neuvádějí. Není zřejmé, proč nemohlo být provedeno dokazování alespoň v rozsahu letu dne 31. 5. 2015. Není totiž správný závěr soudu, že samo nepřesné či nesprávné označení předmětu plnění na faktuře vylučuje daňovou uznatelnost.

[22] Stěžovatel byl ve svých tvrzeních konzistentní. Odlišné bylo tvrzení účetní Ing. Weinlichové, kterou navrhoval vyslechnout. Jestliže správní orgán její výslech neprovedl, není správné, aby bez dalšího uváděl, že shledává rozpory mezi jejími tvrzeními a údaji a tvrzeními stěžovatele nebo jeho zástupce.

[23] Stěžovatel předložil důkazy o navázání a průběhu obchodního vztahu s obchodní korporací BS Element, s. r. o. o konkrétních vykázaných transakcích a důkazy, že nemohl výdaje uplatnit dříve, neboť nebyly vystaveny faktury. Nebylo rozumného důvodu, aby stěžovatel nemohl výdaj daňově uplatnit, když jej fakticky nesl a výdaj směřoval k dosažení zdanitelného výnosu.

[24] Není pravdou, že stěžovatel nerozporoval názor správního orgánu, že žádost o prodloužení lhůty podaná e-mailem dne 16. 4. 2021 a doplněná datovou schránkou dne 20. 4. 2021 byla podána opožděně. Proti rozhodnutí ze dne 22. 4. 2021 o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty totiž stěžovatel podal dne 26. 4. 2021 odvolání, které však žalovaný přehlédl. Žádost o prodloužení lhůty nebyla podána opožděně. Důvodem zastavení řízení nebyla opožděnost podání.

[25] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovateli nebylo bráněno v nahlížení do spisu a toto své právo opakovaně konzumoval jak v řízení před správcem daně, tak i v odvolacím řízení. Stěžovatel nebyl vyloučen z nahlížení do spisu u správce daně. Dvojím prodloužením lhůty na celkových 37 dnů žalovaný poskytl stěžovateli, který byl po celou dobu řízení zastoupen, dostatečný časový prostor k vyjádření se k Seznámení. Nevyhověním v pořadí již třetí žádosti o prodloužení stejné lhůty proto nijak nepochybil. Při zastavení řízení o čtvrté žádosti o prodloužení lhůty žalovaný nemohl postupovat jinak, neboť prodloužit lze pouze takovou lhůtu, která dosud běží a jejíž konec ještě neuplynul. Správce daně také prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby a toto své břemeno unesl zasláním výzev k prokázání skutečností.

[26] K výdajům uhrazeným stěžovatelem dodavateli NISA žalovaný poukázal na odlišné zdůvodnění těchto výdajů stěžovatelem, který nejprve tvrdil, že výdaje za nalétané hodiny byly vynaloženy v souvislosti s příjmy, kterých chtěl dosáhnout v budoucnosti od klientů, pro které absolvuje pilotní výcvik, a poté v odvolacím řízení začal tvrdit, že nalétané hodiny byly vynaloženy v souvislosti s obchodními schůzkami či obhlídkami areálů, které realizoval v rámci svého leteckého výcviku nebo v rámci výcviku slečny H. O důvodech neprovedení svědecké výpovědi předchozí zástupkyně stěžovatele účetní paní W. byl stěžovatel vyrozuměn. Správní orgány nezpochybnily uskutečnění předmětných letů.

pokračování

Výslech svědka Ing. Č., který měl být účastníkem deklarovaných letů, proto byl nadbytečný.

[27] Kopie letové knihy předložené stěžovatelem tvrzené výdaje neprokazují, neboť jako místo odletu a příletu byla vždy uvedena pouze Mladá Boleslav a nikoli místa uváděná stěžovatelem, na kterých měla proběhnout stěžovatelem dodatečně uváděná obchodní jednání. K letu ze dne 31. 5. 2015 v letové knize žádný záznam není. K uvedeným rozporům mezi tvrzeními stěžovatele a předloženými důkazními prostředky přistupuje jako zásadní okolnost, že lety nebyly předmětem kontrolního zjištění správce daně, neboť tyto letecké služby nebyly mezi službami fakturovanými NISA. Nemělo tedy smysl provádět dokazování ohledně různých jednání stěžovatele s jeho obchodními partnery, když neuznaným nákladem byly právě letové výdaje. Žalovaný dále předestřel důvody, pro které svědectví Ing. V. a Ing. B. nemohla prokázat sporné skutečnosti.

[28] Stěžovatel sice v odvolacím řízení doložil listiny vztahující se k plnění od dodavatele BS Element s.r.o., které měly osvědčit, že obchodoval s touto společností a panem Tadeášem Staňkem, avšak neuvedl, k čemu se tyto listiny vztahují, jakou mají mít souvislost s kontrolními zjištěními správce daně, co mají prokázat a k čemu se vztahují. Přesto se jimi žalovaný podrobně zabýval. Svědecké výpověď Tadeáše Staňka (do 1. 12. 2014 jednatele BS Element s.r.o.) byla ovšem nadbytečná mimo jiné proto, že podstata sporu spočívá v posouzení otázky oprávněnosti uplatnění nákladů stěžovatele za zdaňovací období 2015 a 2016. Uvedená obchodní korporace však v posuzovaných zdaňovacích obdobích nevyvíjela ekonomickou činnost. Svědectví Ing. L. K. rovněž nemůže prokázat sporné skutečnosti, neboť byl likvidátorem úpadce BS Element s.r.o. v období od 14. 1. 2015 do 17. 11. 2015, a nemůže mít tedy informace o údajné úhradě faktur, o kterých stěžovatel tvrdí, že byly uhrazeny až dne 31. 12. 2015. Bylo proto možné od výsledku pana S. a Ing. K. upustit, neboť se nejednalo o klíčové důkazní prostředky a také s ohledem na množství dalších provedených důkazních prostředků.

[29] V dalším vyjádření ze dne 30. 8. 2022 žalovaný vyjádřil nesouhlas s tvrzením stěžovatele, že měl přehlédnout odvolání, kterým stěžovatel napadl rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 22. 4. 2021. Jedná se o nepřípustné rozšíření důvody kasační stížnosti podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Žalovaný při rozhodování o čtvrté žádosti stěžovatele o prodloužení lhůty, která však již uplynula, procesně nepochybil, když řízení o opožděně podané žádosti zastavil jako bezpředmětné, neboť již rozhodnutím o třetí žádosti byl stěžovatel jednoznačně informován o vůli žalovaného lhůtu dále neprodloužit. Důvodem, proč žalovaný nepokračoval v řízení o odvolání stěžovatele ze dne 26. 4. 2021 proti rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 22. 4. 2021, byla skutečnost, že stěžovatel nereagoval na výzvu k odstranění vad odvolání a nedoplnil podstatné náležitosti odvolání vyžadované § 112 odst. 1 daňového řádu.

[30] Stěžovatel na podání žalovaného ze dne 30. 8. 2022 reagoval podáním ze dne 12. 9. 2022, v němž uvedl, že se s argumentací v tomto vyjádření neztotožňuje. O nové důvody nejde.

III. Posouzení kasační stížnosti

[31] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[32] Kasační stížnost není důvodná.

[33] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda správní orgány pochybily při nahlížení stěžovatele do správního spisu a při rozhodování o žádostech stěžovatele o prodloužení lhůty k vyjádření se k Seznámení. Dále se jedná o posouzení daňové uznatelnosti některých výdajů vynaložených stěžovatelem (důvodnost nákladů souvisejících s lety helikoptérou v letecké škole NISA a výdaj vůči BS Element s. r. o.).

[34] Stěžovatel v kasační stížnosti v první řadě označil za významné, že při osobním nahlížení do spisu správní orgán jeho zástupci sdělil, že nedisponuje částí spisu, a vytknul krajskému soudu, že zamítl návrh stěžovatele na provedení důkazu zvukovou nahrávkou.

[35] Nejvyšší správní soud k této námitce stěžovatele v první řadě uvádí, že je obecně formulovaná a nevyplývá z ní, při jakém nahlížení do spisu správní orgán částí spisu nedisponoval, a zástupce stěžovatele tudíž do ní nemohl nahlédnout. Stěžovatel v žalobě zmínil, že se jednalo o pokus nahlížet do spisu na Územním pracovišti v České Lípě. V obsáhlém správním spise však Nejvyšší správní soud nenalezl žádný záznam o tom, že by k nahlížení do správního spisu na tomto územním pracovišti správce daně došlo. Řízení probíhalo po celou dobu na územním pracovišti správce daně v Liberci, kde také stěžovatel do správního spisu opakovaně nahlížel ve dnech 10. 12. 2018, 21. 1. 2019, 28. 1. 2019, 1. 7. 2019, 29. 7. 2019, což zachycují protokoly o nahlížení do spisu a úřední záznam ze dne 29. 7. 2019.

[36] V průběhu odvolacího řízení žalovaný sdělením ze dne 23. 3. 2021, č. j. 10650/21/5200-10423-709175, stěžovateli v návaznosti na jeho požadavek nahlédnout do spisu navrhl s ohledem na mimořádná opatření nouzového stavu v souvislosti s šířením viru COVID, nahlédnutí do spisu korespondenční formou, v případě, že by požadoval nahlédnout pouze do některé z písemností založených ve spisu. Za tímto účelem stěžovateli zaslal soupis spisu žalovaného a spisu správce daně s tím, že pokud stěžovatel požaduje nahlédnout distanční formou do některé z písemností uvedených v poskytnutých soupisech, nechť žalovanému sdělí do 3 dnů ode dne doručení tohoto sdělení, jakou písemnost požaduje tímto způsobem zpřístupnit. Dále stěžovateli sdělil, že pokud trvá na osobním nahlížení do spisu, může tak učinit dne 29. 3. 2021, popř. dne 31. 3. 2021. V průběhu odvolacího řízení dále bylo zástupci stěžovatele umožněno nahlédnout do části spisového materiálu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 a 2016 umístěné na Odvolacím finančním ředitelství (viz protokol ze dne 24. 5. 2021 č. j. 20069/21/5200-10423-709175). Z ničeho tedy nevyplývá, že by žalovaný jakkoliv

pokračování

stěžovateli bránil nahlížet do spisu. S ohledem na výše uvedené má Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud za to, že stěžovateli bylo umožněno nahlížet do spisu a v tomto směru nedošlo k žádnému porušení jeho práv. K posouzení této námitky byl dostačující obsah správního spisu a krajský soud proto nepochybil, když neprováděl v tomto směru dokazování. V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že mu část spisu nebyla nikdy stěžovateli zpřístupněna. Stěžovatel ostatně ani neuvádí, o jakou část spisu se mělo jednat.

[37] Ke stěžovatelem namítanému porušení čl. 38 odst. 2 Listiny v souvislosti s rozhodnutím žalovaného o žádosti o prodloužení lhůty ze dne 16. 4. 2021 k vyjádření se k Seznámení Nejvyšší správní soud uvádí, že výzva k vyjádření se k Seznámení ve lhůtě 15 dnů byla zástupci stěžovatele doručena již dne 4. 3. 2021. Stěžovatel poté opakovaně žádal o její prodloužení podáními ze dne 14. 3. 2021, 6. 4. 2021, 8. 4. 2021 a 16. 4. 2021. Předposlední právě uvedené žádosti žalovaný nevyhověl s tím, že stěžovatel měl již dostatek času pro vyjádření. Řízení o poslední z uvedených žádostí pak žalovaný zastavil s tím, že byla podána již po uplynutí lhůty k vyjádření. Přesto měl stěžovatel možnost vyjádřit se až do vydání napadeného rozhodnutí, tj. do 22. 4. 2021. Stěžovatel tak neučinil, aniž by byl zřejmý důvod, který by mu v tom bránil. Jeho postup (návrh na vyslovení nicotnosti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty, podnět k přezkumu téhož, opakované žádosti o prodloužení lhůty) spíše nasvědčuje procesní strategii, jíž se snažil dosáhnout marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, k čemuž by došlo dne 10. 5. 2021.

[38] Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, poslední (čtvrté) žádosti o prodloužení lhůty nebylo možné vyhovět a lhůtu prodloužit, jelikož byla podána až po uplynutí lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno. Žalovaný na základě této žádosti nemohl zpětně povolit prodloužení předmětné lhůty (§ 36 odst. 1 daňového řádu *a contrario*), a řízení o této žádosti proto rozhodnutím ze dne 22. 4. 2021, č. j. 15153/21/5200-10423-709175, zastavil podle § 106 odst. 1 daňového řádu. Navzdory opačnému tvrzení stěžovatele je tento důvod zastavení řízení o čtvrté žádosti o prodloužení lhůty jasně uveden v bodě 12 právě citovaného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se pak ztotožňuje s poznámkou krajského soudu o tom, že samotný závěr žalovaného o opožděnosti podání čtvrté žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření se k Seznámení stěžovatel v žalobě nijak nerozporoval. (Na tom nic nemění ani stěžovatelem nyní namítaná skutečnost, že se odvolal proti rozhodnutí o zastavení řízení o čtvrté žádosti o prodloužení lhůty – NSS poznamenává, že se jednalo o blanketní odvolání, které stěžovatel ani na výzvu žalovaného nedoplnil, a řízení o něm proto bylo zastaveno). Pokud tedy tuto námitku uplatňuje až nyní v kasační stížnosti (bez jakékoli konkrétní argumentace), jedná se o nepřípustný důvod dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Přesto však Nejvyšší správní soud uvádí, že vzhledem k celkovému časovému prostoru pro případné vyjádření se (od 4. 3. 2021 do 22. 4. 2021) nemohl být stěžovatel zkrácen na právu vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení.

[39] Stěžovatel v dalším okruhu námitek brojí proti závěrům krajského soudu (a žalovaného) týkajícím se daňové uznatelnosti některých nákladů.

[40] Podle § 24 odst. 1 věta první ZDP platí, že „[v]ýdaje (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.“

[41] Z ustálené judikatury NSS vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním (zajištěním, či udržením) zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Daňový subjekt je povinen v případě pochybností prokázat, že v daňovém přiznání uplatněný výdaj skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz např. rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60, či ze dne 4. 5. 2017, sp. zn. 10 Afs 235/2015).

[42] Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v bodu 18 rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 – 70, „každý daňový subjekt má povinnost daň nejen přiznat, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu, dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních). Toto pravidlo má však některé výjimky, přičemž pro nyní posuzovanou věc je významný zejména § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dle něhož správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Tato poněkud specifická koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, jehož skutkovým základem je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. K tomu Ústavní soud v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z nalus.usoud.cz), uvedl, že „důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti (nese) ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). (...) [V] daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“

[43] Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Samotná existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (viz rozsudky NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68, a ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99), či závěr Ústavního soudu vyjádřený v usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04: „Důkaz daňovým dokladem (...) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.“ Pokud má správce daně vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností, může je vyjádřit ve výzvě, kterou důkazní břemeno

pokračování

ohledně takto zpochybněných skutečností přechází na daňový subjekt. Při posouzení daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) je podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, je však třeba zohlednit také další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72).

[44] Stěžovatel žalovanému vytkl, že nevyslechl svědky, jejichž výpovědi byly dle stěžovatele relevantní pro využití leteckého prostředku (vrtulníku), a namítal, že jeho tvrzení nebyla nekonzistentní. Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že stěžovatel k letům NISA nejprve ve vyjádření doručeném správci daně dne 17. 9. 2018 prostřednictvím své zástupkyně paní W. uvedl, že *„tyto služby ještě nejsou ukončené, ale budou sloužit k dosažení příjmů. Nelze létat bez ukončení zkoušek“*. V e-mailu ze dne 22. 10. 2018, který zaslal této své zástupkyni, stěžovatel uvedl, že *„letové hodiny slouží k pokračování výcviku – bez určitého náletu nelze rozšířit z PPL (H) na CPL, a tím létat obchodní činnost pro kterou toto dělám a na kterou mám od svých klientů požadavek. Toto je trochu náročnější nežli autoškola.“* V zastoupení zástupcem GOODWILL PARTNER s.r.o. stěžovatel posléze tvrdil, že nalétané hodiny byly vynaloženy v souvislosti s obchodními schůzkami a obhlídkami areálů.

[45] Z výše uvedeného je zřejmé, že stěžovatel se k účelu letů NISA vyjádřil osobně ve výše uvedeném e-mailu. Toto jeho vyjádření koresponduje s jeho předchozím vyjádřením učiněným prostřednictvím paní W., avšak je v rozporu s jeho pozdějším vyjádřením učiněným prostřednictvím zástupce GOODWILL PARTNER s.r.o. Tento rozpor je zcela zřetelný a správní orgány a krajský soud nepochybily, pokud na něj poukázaly. To, že se stěžovatel vyjádřil prostřednictvím svých zástupců, nijak závěr o nekonzistentnosti a rozporuplnosti jeho sdělení ohledně letů NISA nevyvrací, neboť všechna tato vyjádření jsou přičitatelná stěžovateli, jehož jménem zmocněnci v řízení před daňovými orgány jednali.

[46] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že účastník řízení (daňový subjekt) má právo změnit svá tvrzení. Obecně však platí, že změny a rozpory v tvrzeních mají za následek sníženou věrohodnost těchto tvrzení. V případě stěžovatele je rozdílnost jeho tvrzení ohledně výdajů za lety NISA natolik zásadní, že má za následek nedůvěryhodnost jeho tvrzení. K tomu přistupuje skutečnost, že správce daně ze záznamů v letové knize zjistil, že přistání na místech kde se měly uskutečnit obchodní schůzky, nejsou uvedena v letové knize. Jak již příležitostně konstatoval krajský soud, bylo povinností stěžovatele 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. To však stěžovatel neučinil. Evidence letů neprokazuje uskutečnění stěžovatelem tvrzených obchodních schůzek, neboť v ní není místo obchodní schůzky zmíněno. Navíc, s výjimkou letu dne 19. 2. 2015, nebyly lety, u nichž stěžovatel uvádí obchodní schůzky a obhlídky areálů, předmětem výsledku kontrolních zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole,

neboť se uskutečnily v jiný měsíc, než za který stěžovatel neprokázal daňovou účinnost výdajů za nalétané hodiny.

[47] Jak již konstatoval žalovaný v bodu 57 svého rozhodnutí, NISA se na internetových stránkách prezentuje jako letecká škola, čemuž také odpovídá prvotní sdělení stěžovatele o jeho výcviku u této obchodní korporace. Možnost, že by stěžovatel v rámci svého leteckého výcviku plánovaně realizoval obchodní schůzky či obhlídky areálů, jak tvrdí, považuje Nejvyšší správní soud za krajně nepravděpodobnou. Především však stěžovatel o uskutečnění těchto schůzek či obhlídek nepředložil žádné důkazy. Žalovaný dále v bodu 161 Seznámení uvedl, že údaje o uskutečnění letů dle letových hodin a letového deníku neodpovídají údajům na fakturách. Tvrzení stěžovatele, že v letecké knize se mezipřistání neuvádějí, nijak nedokládá uskutečnění obchodních schůzek či obhlídek. Záznamy v letecké knize sice vskutku obsahují pouze místo vzletu a místo příletu. Let s mezipřistáním by tak měl a mohl být v letecké knize zachycen jako dva lety (první let z místa odletu do místa mezipřistání, a druhý let z místa mezipřistání zpět do místa odletu) a to tím spíše, že stěžovatelem tvrzená schůzka či obhlídka areálu by nutně zabrala nezanedbatelný časový úsek. Let z místa odletu do místa mezipřistání je totiž nepochybně také let. Rovněž poukaz stěžovatele na předmět činnosti NISA nijak nedokládá, že by lety stěžovatele u této obchodní korporace bylo možné považovat za výdaje za účelem dosažení příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP. Výše uvedené skutečnosti proto Nejvyšší správní soud považuje za dostačující k přijetí závěru, že výdaje za lety stěžovatele u NISA nelze považovat za výdaje za účelem dosažení příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný proto nepochybil, když nevyhověl návrhu stěžovatele na provedení důkazů výslechem svědků k těmto výdajům stěžovatele.

[48] Konstatování krajského soudu, že s výjimkou letu dne 31. 5. 2015 správci daně nevyvstaly pochybnosti o tom, že by se lety uskutečnily, nezakládá stěžovatelem namítanou vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost posouzení krajským soudem spatřovanou stěžovatelem v tom, že není zřejmé, proč nemělo být provedeno dokazování alespoň v rozsahu letu dne 31. 5. 2015. Jestliže totiž ze zjištěného skutkového stavu je patrné, že uskutečněné lety nepředstavují výdaj stěžovatele podle § 24 odst. 1 ZDP, pak tento závěr zcela nepochybně platí i u letu, u kterého jsou pochybnosti o samotném jeho uskutečnění.

[49] Stěžovatel dále namítal, že předložil důkazy o navázání a průběhu obchodního vztahu s obchodní korporací BS Element, s.r.o., o konkrétních vykázaných transakcích a důkazy, že nemohl výdaje uplatnit dříve, neboť nebyly vystaveny faktury. Podle stěžovatele tak nebylo rozumného důvodu, aby stěžovatel nemohl výdaj daňově uplatnit, když jej fakticky nesl a výdaj směřoval k dosažení zdanitelného výnosu. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že tato veskrze obecná námitka stěžovatele nezpochybňuje velmi podrobné hodnocení ze strany žalovaného ve vztahu k těmto plněním, který se časovou souvislostí a prokázáním faktické úhrady uplatněných výdajů, jak byly deklarovány jednotlivými fakturami, náležitě zabýval v Seznámení, na které žalovaný v podrobnostech poukázal v bodu 86 odůvodnění svého rozhodnutí.

[50] Poukázat lze v tomto směru např. na bod 18 Seznámení, v němž žalovaný hodnotil fakturu č. 20150035 ze dne 31. 12. 2015 vystavenou obchodní korporací BS ELEMENT,

pokračování

s.r.o. na částku včetně DPH ve výši 1.331.000 Kč, s datem uskutečnění plnění 31. 12. 2015, způsobem úhrady hotově. Předmětem fakturace byl prodej vozidla Ford 450 a vozidla Mitsubishi 3000 GT Spyder. Žalovaný v bodu 26 Seznámení uvedl, že z vlastní úřední evidence je mu o uvedené obchodní korporaci v likvidaci známo, že neuskutečnila za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců plnění v rámci své ekonomické činnosti, a proto jí dle § 106 odst. 1 písm. b) ZDPH byla ke dni 11. 5. 2016 zrušena registrace k DPH, což nekoresponduje s předloženou fakturou, na které je deklarováno plnění ze dne 31. 12. 2015. Za tuto obchodní korporaci bylo likvidátorem podáno za 12. měsíc roku 2015, naposledy pak za 1. čtvrtletí roku 2016 přiznání k DPH, z něhož vyplývá, že nevykazovala v uvedeném období žádnou ekonomickou činnost, což nekoresponduje s předloženou fakturou. V bodu 170 Seznámení pak žalovaný zmínil, že pan Tadeáš Staněk, jehož stěžovatel označil za příjemce hotovosti, byl z funkce jednatele uvedené korporace odvolán ke dni 1. 12. 2014, z čehož žalovaný dovodil, že nebyl oprávněn tvrzenou hotovost přijmout. Stěžovatelem navržený svědek Luboš Košner byl z funkce likvidátora uvedené obchodní korporace odvolán dne 17. 11. 2015, z čehož žalovaný usoudil, že nemůže mít informace o údajné úhradě těchto faktur, k níž mělo dojít dne 31. 12. 2015.

[51] Nejvyšší správní soud se na základě výše uvedeného stejně jako krajský soud ztotožňuje se závěrem žalovaného, že stěžovatel předloženými důkazními prostředky neprokázal, že by výdaje uplatněné z obchodního vztahu s BS ELEMENT s.r.o. byly skutečně vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, a zároveň nebylo třeba provést dokazování výslechy Tadeáše Staňka a Luboše Košnera.

[52] Výtka stěžovatele, že krajský soud přejímá zdůvodnění správního orgánu, aniž by sám uvedl důvody, které ho k tomuto postupu vedou, není opodstatněná. Z odůvodnění napadeného rozsudku je totiž zřejmé, že krajský soud se závěry správních orgánů podrobně zabýval, uvedl, z jakých skutečností vyplývají a proč se s nimi ztotožnil. Krajský soud tudíž nepochybil, pokud v podrobnostech odkázal na závěry žalovaného. V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zmínit rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, v němž vyslovil, že *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se soublasnou poznámkou.“*

[53] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že v otázce neprovedení výslechu účetní Weinlichové krajský soud opět nekriticky přijímá postoj správního orgánu. Stěžovatel neuvádí žádný důvod, pro který krajský soud, resp. správní orgány ve vztahu k tomuto důkaznímu prostředku pochybily. Závěr krajského soudu, že jde plně k tíži žalobce jako daňového subjektu, pokud nebyla tvrzení jeho zástupců, které postupně zplnomocnil k jednání během daňového řízení, konzistentní, je správný. Zároveň se stěžovatel mýlí, pokud se domnívá, že je povinností správního orgánu výslechem dřívějších zmocněnců daňového subjektu odstraňovat případný nesoulad jejich vyjádření s pozdějším stanoviskem dalšího zmocněnce.

[54] K námitce stěžovatele, že na něj správní orgán nepřipustně přenesl důkazní břemeno, Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a k tomu, jakým způsobem dochází k jeho přenosu mezi daňovým subjektem a správcem daně se zdejší soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 – 71: *„Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu. Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. (...) Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 d. ř. prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků).“*

[55] Správce daně krom jiných výzev výzvou k prokázání skutečností ze dne 18. 6. 2018, č. j. 1005263/18/2601-60561-507483, doručenou stěžovateli dne 19. 6. 2018 a výzvou ze dne 1. 10. 2018, č. j. 1318720/18/2601-60561-507483, doručenou stěžovateli dne 9. 10. 2018, vyzval stěžovatele k prokázání skutečností potřebných pro stanovení daně. Správce daně ve výzvě v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřil důvodné pochybnosti o daňovém tvrzení stěžovatele. Stěžovateli bylo umožněno se k věci vyjádřit a doložit svá tvrzení důkazními prostředky. Tohoto svého práva stěžovatel využil a navrhl řadu důkazních prostředků. Správní orgány zajistily dostatek důkazů, na základě kterých bylo možné o věci rozhodnout, zdůvodnily, proč výše uvedené výdaje nelze považovat za výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP, a nepochybily při hodnocení důkazů, když mimo jiné řádně zdůvodnily, proč některé stěžovatelem navržené důkazy výsledkem svědků neprovedly.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[56] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[57] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle

pokračování

§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. listopadu 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu