



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: **IZOWEN, a. s.**, DIČ: CZ14891115
sídlem Masarykovo náměstí 292, 436 01 Litvínov

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 8. 2024, č. j. 25094/24/5200-11432-709204,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 8. 2024, č. j. 25094/24/5200-11432-709204, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2024, č. j. 25094/24/5200-11432-709204, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 8. 2022, č. j. 1822816/22/2508-50522-508381, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, kterým byla žalobci z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob v částce 3 554 900 Kč, dodatečně zrušena daňová ztráta

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

z příjmů právnických osob v částce 5 021 578 Kč, stanoveno penále a povinnost jeho uhrazení v souhrnné částce 761 195 Kč.

2. Daňové orgány přitom shledaly, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal existenci letadla Cessna Citation CJ3 a neprokázal, že se jednalo o daňově uznatelný náklad v souladu s § 24 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Žaloba

3. Žalobce uvedl, že v Demokratické republice Kongo (dále jen „DRK“) zakoupil letadlo a pronajal jej konžskému provozovateli, protože mezi prodávajícím a konžským zájemcem nepanovala vzájemná důvěra. Kupní cenu hradil žalobce ve splátkách z uhrazeného nájemného. Žalobce jako vlastník letadla začal svůj majetek odepisovat, ale správce daně i žalovaný posléze dospěli k závěru, že existence letadla nebyla prokázána. Správce daně vyloučil příjmy (Tržby z prodeje služeb – pronájem dopravních prostředků) v celkové výši 6 079 500 Kč, a to mimo jiné proto, že z výpisů z účtů žalobce č. XA a č. XB za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2017 zjistil, že částka odpovídající nájemnému nebyla přijata. Žalobce ale koupil letadlo na splátky a kupní cena byla placena tak, že nájemce platil nájemné přímo prodávajícímu.
4. Dále žalobce uvedl, že v DRK není vůbec prováděna imatrikulace letadel, nebo se existujícím letadlům přidělují označení už kdysi přidělená letadlům, která již přestala existovat, dokonce i označení zaniklých letadel imatrikulovaných v jiných státech, pokud ukončila svou faktickou existenci na území DRK. Prameny evropského práva tyto jevy označují jako běžné. Proto dle žalobce nelze ze skutečností, že určité znaky neslo letadlo vyrobené dříve a již neexistující, nic vyvozovat.
5. Dále žalobce uvedl, že předpokládal, že bude moci doložit existenci letadla notářským zápisem, ale v DRK notáři nejsou oprávněni osvědčovat skutečnosti, to tam mají jen soudní vykonavatelé. V DRK lze notářským zápisem osvědčovat jen jednostranná nebo oboustranná právní jednání. Žalobce tedy opatřil prohlášení soudního vykonavatele a notářský zápis o tomto prohlášení. Uvedl, že je přesvědčen, že jde o veřejnou listinu, kterou jsou správce daně i žalovaný povinni respektovat. Dále uvedl, že vzhledem k předložené apostile mají výše uvedené listiny důkazní moc veřejných listin dle § 94 odst. 1 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Žalobce vyjádřil přesvědčení, že předmětná veřejná listina opatřená apostilou zásadním způsobem změnila důkazní situaci i postavení stran a že pouhé pochyby správce daně či žalovaného již nestačí. Dále žalobce uvedl, že již dříve navrhoval daňovým orgánům, aby byla existence letadla ověřena prostřednictvím velvyslanectví České republiky v DRK (dále jen „velvyslanectví“), jemuž by bylo letadlo předvedeno, protože Česká republika má s DRK diplomatické i konzulární styky. Žalobce nabízel spolupráci při předvedení letadla zastupitelskému úřadu a v souladu s § 6 odst. 2 daňového řádu ji vyžadoval od správce daně. Žalobce namítal, že mu žalovaný navzdory apostilované veřejné listině neumožnil dokázat existenci zakoupeného letadla.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uvedl, že pokud je to s imatrikulacemi letadel v DRK tak, jak tvrdí žalobce, jde to spíše k jeho tíži. K tvrzením žalobce o dopadech právní úpravy Evropské unie žalovaný uvedl, že není sporu o tom, že se soukromé osoby v

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

konkrétních sporech mohou přímo dovolávat práva Evropské unie, které má obecnou nadřazenost před vnitrostátním právním řádem, a že nepochybně, že dle nařízení Komise Evropské unie letečtí dopravci mající oprávnění od orgánů DRK nesmí provozovat leteckou dopravu v Evropské unii, a proto již správce daně v průběhu daňové kontroly a následně i žalovaný netrval na tom, že by jediným důkazním prostředkem prokazujícím existenci předmětného letadla bylo předvedení předmětného letadla v České republice, ale žalobce byl správcem daně opakovaně vyzván, aby prokázal existenci letadla předložením relevantních důkazních prostředků. Zdůraznil, že žalobce daňovým orgánům nepředložil ani žádnou věrohodnou fotodokumentaci letadla, na které by bylo předmětné letadlo zachyceno se svojí registrační značkou. Dle smlouvy o prodeji mělo letadlo registrační značku 9Q-CTO, ale na fotografii ze smlouvy o prodeji letadla není registrační značka vidět, navíc je zřejmé, že se nejedná o letadlo Cessna CJ3, ale pravděpodobně o Bombardier challenger 600 nebo Bombardier challenger 650. Dle názoru žalovaného žalobce k prokázání svého tvrzení o vlastnictví letadla mohl doložit, jaké servisní práce byly na letadle v průběhu času provedeny, přílety a odlety letadla z jednotlivých letišť, sjednané povinné pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou během provozu, přílohu č. 1 Rámcové smlouvy k ověření stanovené částky tržeb z pronájmu předmětného letadla atd., ale nic takového v daňovém řízení nepředložil. Žalovaný poukázal na to, že dle smlouvy o prodeji letadla žalobce zaplatil kupní cenu ve výši 3 400 000 € prodávajícímu v hotovosti. Avšak v daňovém řízení a v žalobě tvrdil, že letadlo koupil na splátky, pronajal jej a nájemce platil nájemné ve výši splátky kupní ceny přímo prodávajícímu. Kontrolou výpisů z bankovních účtů žalobce správce daně zjistil, že částka odpovídající výši nájemného nebyla na předmětné účty přijata, a nebylo tedy ani možné ověřit, jakým způsobem byla stanovena částka záúčtovaná na účet X – Tržby z prodeje služeb – pronájem dopravních prostředků dle faktury č. FV 213/2016 ze dne 31. 12. 2016 na částku 6 079 500 Kč (225 000 €). Smlouva o prodeji letadla a rámcová smlouva byly za žalobce podepsány ve stejný den, K. J., který nebyl v té době statutárním orgánem žalobce ani zaměstnancem žalobce, a nemohl tedy být dne 4. 5. 2015 pověřen jako zaměstnanec k uzavření smluv. Daňové orgány zpochybnil samostatnou existenci letadla, neboť šetřeními na veřejně přístupných webových stránkách a zjištěními z žalobcem předložených listin bylo shledáno, že letadlo s označením (registrační značkou 9Q-CTO) není letadlo Cessna CJ3 vyrobené v roce 1992, ale letadlo Lockheed L-188A Electra C/N 1073 vyrobené v roce 1959, které bylo po havárii v roce 2012 vyřazeno z provozu a které vlastnila společnost Air Transport Office, sídlem Kinshasa, Congo. Dle veřejně dostupných zdrojů letadlo Cessna CJ3 ani nemohlo být vyrobeno v roce 1992, protože uvedený model byl vyvinutý později a poprvé vzletl až v roce 2003.

7. Žalovaný připustil, že se na letišti ve městě Kinshasa může nacházet letadlo Lockheed, nikoliv však Cessna CJ3, s registrační značkou 9Q-CTO, které je však neschopné leteckého provozu, a proto ho nelze pronajímat k leteckým účelům. Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal pořízení letadla s deklarovaným označením Cessna CJ3 ani vlastnický vztah k předmětnému letadlu, žalovaný dospěl k závěru, že předmětný daňový odpis letadla ve výši 29 811 200 Kč nemohl být žalobci uznán za daňový náklad dle § 24 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a to s ohledem na skutečnost, že takový majetek nemohl být žalobcem odpisován (účetně ani daňově).
8. K námitce vztahující se k prokázání existence letadla, žalovaný odkázal na body 113 až 146 napadeného rozhodnutí, a uvedl, že nepochybně listiny předložené žalobcem kvůli

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

chybějící apostile. Bez ohledu na to, zda se jedná či nejedná o apostilované listiny, je dle žalovaného podstatný obsah předložených listin, který musí věrohodně prokázat rozhodné skutečnosti, ke kterým byl žalobce správcem daně vyzván. Protokol o úředním zjištění i notářská listina dle žalovaného neprokázaly existenci letadla Cessna CJ3, s registrační značkou 9Q-CTO a rovněž neprokázaly, že letadlo je ve vlastnictví žalobce.

9. Byl přesvědčen, že správce daně vydáním pěti výzev unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pochybnosti správce daně byly zcela důvodné, vydáním těchto výzev bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobce, jenž byl povinen prokázat svá tvrzení. Žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by byl v souladu se zásadou materiální pravdy jednoznačně zjištěn faktický stav věci, ačkoli mu k tomu byl dán dostatečný časový prostor.
10. K námitce žalobce, že navrhoval, aby byla ověřena existence letadla prostřednictvím velvyslanectví, žalovaný uvedl, že správce daně není povinen provést všechny navržené důkazní prostředky, je oprávněn je nejprve samostatně posoudit, případně je i vyloučit z rozhodování. Daňové orgány přitom mohou opatřit důkazy navržené žalobcem, pokud není v silách žalobce si je zajistit svépomocí. Žalobce mohl na výzvy správce daně existenci letadla prokázat svépomocí předložením celého souboru listinných důkazních prostředků, a to poměrně jednodušeji než provedením navrženého zcela nestandardního důkazního prostředku, což v průběhu celého daňového řízení neučinil, a proto bylo provedení tohoto nestandardního důkazního prostředku odmítnuto. Zásadu spolupráce dle názoru žalovaného nelze vyložit tak, že žalobce není povinen předložit důkazní prostředky ke svému tvrzení, kterými by jako vlastník letadla měl disponovat a které bylo v jeho silách předložit, ale že je to daňový orgán, který má povinnost provést žalobcem navrhovaný nákladný a náročný důkazní prostředek vyžadující spolupráci velvyslanectví. Žalovaný uvedl, že s DRK nemá Česká republika uzavřenou smlouvu o spolupráci při správě daní a mezi těmito zeměmi neprobíhá mezinárodní výměna informací pro daňové účely, a proto nelze žalobcem navržené doplnění dokazování uskutečnit prostřednictvím místní finanční správy.

Replika žalobce

11. Žalobce v podané replice v podstatě zopakoval svá tvrzení uvedená v podané žalobě. Nad rámec toho uvedl pouze to, že závěry žalovaného o neexistenci letadla a nemožnosti či neúčelnosti pronájmu jsou nesprávné a že jeho hodnocení žalobcem navrženého důkazu vyžadujícího spolupráci velvyslanectví je tendenční a účelové. Uvedl, že Česká republika má s Kongem diplomatické i konzulární styky, dokonce na úrovni velvyslanectví. Sídlo velvyslanectví je od letiště, kde se letadlo nachází, vzdálené asi 20 km a cesta tam a zpět by stála asi 11 až 14 €, proto dle názoru žalobce nelze jeho důkazní návrh prohlašovat za nákladný a náročný. Žalobce uvedl, že nechápe, v čem spočívá nestandardnost navrženého důkazu, že jej nelze připustit. Správce daně se stejně jako žalovaný vyhýbali provedení navrženého důkazu s odkazem na jeho nadměrnou nákladnost a náročnost a nehleděli přitom k povinnosti velvyslanectví coby zastupitelského úřadu případné žádosti správce daně vyhovět.

Posouzení věci soudem

12. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce i žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

nesdělili soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byli ve výzvě výslovně poučeni, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

13. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady přitom vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jejich část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadených rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
14. Soud následně po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
15. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně dne 31. 1. 2018 obdržel od Policie České republiky žádost o daňovou kontrolu žalobce z důvodu podezření, že žalobce může být zapojen do zvláště závažné trestné činnosti obviněných M. M. a K. J., kterou policie vyšetřuje. Dne 27. 3. 2018 správce daně zahájil daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016. Žalobce byl následně správcem daně opakovaně vyzván k doložení dokladů a písemností pro daňovou kontrolu. Dne 14. 7. 2022 správce daně poskytl žalobci lhůtu k vyjádření se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění a poučil jej o možnosti podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění. Dne 1. 8. 2022 správce daně oznámil žalobci ukončení daňové kontroly a dne 10. 8. 2022 vydal dodatečný platební výměr č. j. 1822816/22/2508-50522-508381, kterým žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 ve výši 3 554 900 Kč a penále ve výši 761 195 Kč, dále žalobci zrušil daňovou ztrátu z příjmů ve výši 5 021 578 Kč. Proti platebnímu výměru žalobce podal odvolání. Žalovaný o odvolání žalobce rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.
16. V průběhu správního řízení žalobce předložil správci daně kartu dlouhodobého majetku, ve které byla vyznačena vstupní cena letadla Cessna CJ3 ve výši 93 160 000 Kč a účetní odpisy tohoto majetku za období od ledna 2016 do prosince 2019. Dále opakovaně předložil kupní smlouvu uzavřenou dne 17. 5. 2015 mezi žalobcem a prodávající společností SACI Sprl o koupi letadla Cessna CJ3 roku výroby 1992 za kupní cenu na částku 3 400 000 €. Ze smlouvy plyne, že za žalobce ji podepsal K. J. a že kupní cena byla žalobcem zaplacená v hotovosti při podpisu smlouvy.
17. Dále předložil fakturu č. 150 517/6 ze dne 17. 5. 2015 k úhradě kupní ceny za letadlo Cessna CJ3 ve výši 3 400 000 €, bez uvedení data splatnosti. Dále žalobce předložil rámcovou smlouvu o pronájmu dopravního prostředku uzavřenou dne 17. 5. 2015 mezi žalobcem jako majitelem letadla a společností SIMP Sprl 17^{ème} rue n°6052, Quartier industriel, Limete, Kinshasa, RDC (dále jen „SIMP“) jako nájemcem, ze které vyplývá, že předmětem smlouvy je pronájem letadla Cessna CJ3 na dobu určitou do 31. 3. 2025 za částku odpovídající hodinové sazbě dle ceníku (přílohy č. 1 smlouvy) vynásobené počtem letových hodin,

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

přičemž nájemné má být vyúčtováno jednou ročně. Přílohu č. 1 ke smlouvě ani vyúčtování nájemného žalobce daňovým orgánům nepředložil. Žalobce v podání ze dne 31. 5. 2018 uvedl, že se letadlo minulý týden nacházelo na letišti Bankoka (Kisangani) v Provincii Orientale a že smlouvy uzavřel pan Janouškovce v rámci své služební cesty do Mali a DRK, financování letadla je zajištěno z pronájmu letadla, první splátka byla zaplacená při podpisu smlouvy půjčkou od společnosti Bethelot a další dvě splátky již byly hrazeny z pronájmu letadla společností SIMP. Dále žalobce předložil knihy vydaných a přijatých faktur za rok 2016 – žádné přijaté či vydané faktury ve vztahu ke společností SACI Sprl a SIMP v knihách zaznamenány nejsou, vůči společnosti Bethelot je v knize vydaných faktur zaznamenána faktura č. 15/2016 ze dne 17. 2. 2016 za dodávku textilu.

18. Dále žalobce předložil přehled obrátů na účtech a předvahu za období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, ze kterých plyne, že žalobce zahrnul pořízení letadla na účty 022 100 (samostatné movité věci a soubory movitých věcí) a 042 000 (pořízení dlouhodobého hmotného majetku) do kategorie má dát a na účet 379 900 (jiné závazky-SACI Sprl) do kategorie dal, nájemné za letadlo a závazek vůči společnosti Bethelot v těchto dokumentech zmíněny nejsou. Dále předložil seznam společností s údaji o nespolehlivosti ze dne 19. 7. 2018 – společnosti Bethelot, SIMP a SACI Sprl jsou v seznamu uvedeny se statusem „nekontrolována“ a účtový rozvrh ze dne 19. 7. 2018, ve kterém je uvedeno, že účet 379 900 (jiné závazky SACI Sprl) je pasivní. K výzvě žalovaného žalobce doložil výpis z registru 90-9Q-9T-KAT ze dne 5. 10. 2011, ze kterého plyne, že pod č. 9G-CTO je registrováno letadlo Lockheed Elektra, které vlastní společnost Air Transport Office Stored Kinshasa. K opakované výzvě žalobce předložil pověření zaměstnance Karla Janouškove ze dne 4. 5. 2015 k jednání jménem žalobce, fotografii cestovního dokladu, ve kterém je vyznačen vstup Karla Janouškove na území Mali dne 15. 5. 2015. Zároveň žalobce předložil fakturu č. FV-15/2016 ze dne 17. 2. 2016 vystavenou žalobcem společností Bethelot k úhradě částky 26 568 € splatné dne 2. 3. 2016 za dodávku 23 672 kg textilu z druhé ruky a fakturu č. FV-2/2016 ze dne 29. 1. 2016 vystavenou žalobcem společností Bethelot k úhradě částky 17 115,60 € splatné dne 30. 3. 2016 za dodávku 23 672 kg textilu z druhé ruky. Dále žalobce předložil správci daně výpisy ze svých bankovních účtů.
19. V projednávaném případě je mezi účastníky sporná existence letadla Cessna, na které žalobce uplatnil daňové odpisy v rozhodném zdaňovacím období. Meritem posuzované věci tedy je, zda žalobce prokázal, že skutečně zakoupil předmětné letadlo a dále jej pronajímal.
20. Podle § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Podle § 24 odst. 2 písm. a) téhož zákona jsou výdaji (náklady) podle odst. 1 také odpisy hmotného majetku.
21. Podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku, s výjimkou v zákoně uvedenou.
22. Podle § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů se hmotným majetkem pro účely tohoto zákona rozumí samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok.

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

23. Podle § 26 odst. 5 vět první a druhé téhož zákona se odpisováním pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.
24. Podle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů se hmotným majetkem stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.
25. Z citovaných ustanovení jednoznačně plyne, že obecně letadlo je hmotným majetkem, který lze účetně odpisovat, je-li prokázána jeho existence a provozuschopnost a že přímo souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, důkazní břemeno v tomto ohledu tíží daňový subjekt (k tomu srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).
26. Je třeba zdůraznit, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto zákonného ustanovení má tedy také povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je pak povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě je pak daňový subjekt povinen prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může vydat v jeho neprospěch rozhodnutí.
27. Správce daně žalobce opakovaně vyzýval k prokázání velkého množství skutečností potřebných pro správné stanovení daně, tedy aby předložil doklady prokazující pořízení a samotnou existenci letadla a jeho provoz, zejména aby doložil úhradu kupní ceny letadla; aby prokázal správnost a oprávněnost zaúčtování jednotlivých splátek za letadlo – tedy aby předložil výdajový pokladní doklad, ve kterém bude uvedeno, kdo, kdy a kde převzal první splátku a kdo ji za žalobce předal; aby předložil důkazní prostředky o tom, že financování letadla je zajištěno z pronájmu a že splátkový kalendář je desetiletý; aby předložil osvědčení o zápisu letadla prokazující vlastnické právo žalobce k letadlu; aby sdělil údaje o letadle, které se zapisují do leteckého rejstříku, aby předložil veškeré přílohy k rámcové smlouvě o pronájmu dopravního prostředku a vyúčtování počtu letových hodin, které sloužilo jako podklad pro příjmy z pronájmu, aby sdělil, na jakém výnosovém účtu jsou zaúčtovány příjmy z pronájmu letadla za zdaňovací období roku 2016; aby prokázal, kdy skutečně došlo k předání letadla, jelikož je nákup letadla a první odpis datován dnem 17. 5. 2015, ale nákup je v hlavní knize zaúčtován dne 1. 1. 2016; aby prokázal, jak zakoupené letadlo souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů.

28. Dále správce daně žalobce vyzval, aby doložil palubní deník, osvědčení o letové způsobilosti, letové příručky a letový plán a aby sdělil správci daně údaje o letadlu (vlastník, provozovatel, rejstříková značka, typ, výrobní číslo, ostatní základní technické údaje, zřízení zástavního práva k letadlu, jeho součástí a náhradním dílům, letadlová adresa, datum zápisu a výmazu letadla z leteckého rejstříku), aby sdělil, jaké daně a poplatky byl žalobce nucen uhradit v souvislosti s letadlem za zdaňovací období roku 2016 a na jaké nákladovém účtu a v jaké částce jsou tyto daně a poplatky zaúčtovány, aby sdělil jména a adresy dalších účastníků jednání o koupi letadla (podpisu kupní smlouvy) a předložil cestovní příkazy, letenky, a zprávy ze služební cesty, vízová povolení, veškerou fotodokumentaci, předávací protokoly; aby sdělil, jakým způsobem, kdy, kde a kým žalobce navázal obchodní spolupráci se společností SACI Spřl; aby sdělil, jak nákup letadla souvisel s provozováním hlavního předmětu činnosti; aby prokázal, že kupní smlouvu a rámcovou smlouvu o pronájmu za žalobce podepsala osoba oprávněná za žalobce jednat. Dále jej správce daně vyzval, aby předložil výpisy ze svých bankovních účtů č. XA a XB. Žalobce však výzvam vyhověl pouze částečně, jelikož v rámci daňové kontroly doložil toliko část smluvní dokumentace, výpis z registru letadel a seznam faktur, ale ve zbytku na výzvy správce daně nereagoval.
29. Lze shrnout, že správce daně opakovaně vyzýval žalobce, aby prokázal svá daňová tvrzení o koupi a pronájmu letadla a aby vysvětlil vytýkané nesrovnalosti v účetnictví ve vztahu k letadlu, k tomu mu poskytl dostatečnou lhůtu, dokonce i vyhověl žádosti žalobce o její prodloužení. Žalobce byl seznámen s průběžnými výsledky daňové kontroly a byla mu dána možnost žádat doplnění kontrolních zjištění. Dle názoru soudu správce daně umožnil žalobci, aby důkazní břemeno unesl.
30. Je však třeba zdůraznit, že žalobce v odvolání navrhl žalovanému, aby provedl ohledání letadla, a následně v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi dále navrhl, aby žalovaný provedl důkaz ověřením existence předmětného letadla v DRK. K tomuto důkaznímu návrhu žalovaný v odst. 137 napadeného rozhodnutí uvedl, že „*správce daně či odvolací orgán může opatřit některé důkazy na návrh odvolatele, pokud např. není v silách odvolatele si je zajistit jinak svépomocí. Existenci letadla však mohl odvolatel prokázat i jinými prostředky svépomocí (viz bod [133]), a to poměrně jednodušeji, než je jím navržený zcela nestandardní požadavek na zainteresování pracovníků velvyslanectví, kteří by dle jeho představ měli provádět místní šetření ve vztahu k ověření existence letadla, kterou není dosud odvolatel schopen doložit sám v zásadě jednoduchou cestou.*“
31. Soud uvádí, že správce daně, resp. odvolací orgán, není povinen provést všechny navržené důkazy. Taková povinnost neexistuje v případě, že správce daně řádně vysvětlí, proč je takový důkaz nadbytečný či irrelevantní – nerozhodný, právně nevýznamný nebo jím nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014-32, či ze dne 21. 1. 2022, č. j. 10 Afs 261/2020-49). Takový postup neporušuje ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, či ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03). V situaci, ve které důkazní břemeno tíží účastníka řízení, musí tomuto umožnit, aby své důkazní břemeno unesl.
32. Z výše rekapitulovaného odůvodnění obsaženého v bodě 137 napadeného rozhodnutí, který se týkal důkazního návrhu na předvedení letadla Velvyslanectví České republiky v DRK, nelze vůbec zjistit, proč žalovaný považoval daný důkaz za nadbytečný nebo pro prokázání existence letadla za irrelevantní. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného se dozvídáme toliko

to, že existenci letadla mohl žalobce prokázat jinými důkazními prostředky, které žalovaný vyjmenoval v odstavci 133 napadeného rozhodnutí, a to jednodušeji než nestandardním požadavkem na zainteresování pracovníků velvyslanectví. Toto konstatování žalovaného je možná pravdivé, nicméně vůbec nic nevypovídá o tom, z jakého důvodu žalovaný navržený důkaz neprovedl či že by se o jeho provedení ve spolupráci s velvyslanectvím alespoň pokusil. Z odůvodnění rozhodnutí tak není zřejmé, proč by tento důkaz měl být pro účely daňového řízení nadbytečný, neprůkazný, irrelevantní či zcela neproveditelný.

33. Soud shrnuje, že v neprovedení navrženého ověření existence předmětného letadla v DRK prostřednictvím pracovníků velvyslanectví za současné absence jakéhokoliv odůvodnění, proč tento důkaz za rozumně představitelných okolností nemůže přinést nic pro daňové řízení relevantního, mohlo vést ke znemožnění žalobci unést jeho důkazní břemeno. V důsledku chybějícího odůvodnění, proč žalovaný nevyhověl návrhu na předvedení letadla Velvyslanectví České republiky v DRK, je tudíž rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
34. S ohledem na zjištěnou vadu se soud nezabýval dalšími námitkami žalobce, neboť by to bylo předčasné, protože je nejprve nutné, aby se žalovaný přezkoumatelně vypořádal s důkazními návrhy, které žalobce navrhuje k unesení jeho důkazního břemena v daňovém řízení.
35. Soud tedy shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro vadu řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí výrokem I. rozsudku zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž žalovaný přezkoumatelně vysvětlí, proč je navržený důkaz předvedením letadla Velvyslanectví České republiky v DRK nemožný, nadbytečný či nerozhodný, právně nevýznamný nebo jím nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Tímto právním názorem je žalovaný ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán.
36. Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil výrokem II. rozsudku žalovanému zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě ve výši 3 000 Kč sestávající se toliko ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu.

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 nejblíže 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.

Ústí nad Labem 18. února 2026

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.