



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky v právní věci

žalobce: **Dostihový spolek a.s.**, IČ 48155110
sídlem Pražská 607, 530 02 Pardubice
zastoupená advokátem Mgr. Lukášem Kulhánkem
sídlem Dlouhá 101/13, 500 03 Hradec Králové

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2019, č.j. 4332/19/5200-11434-707700,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

1. Dne 26. 8. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 daňového řádu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 a za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 (rovněž byla zahájena kontrola na dani z

příjmů právnických osob za rok 2009 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců srpen – prosinec roku 2010 a za všechna zdaňovací období roku 2011). Dne 20. 5. 2015 odmítl zástupce žalobce podepsat z důvodů nesouhlasu se závěry správce daně zprávu o daňové kontrole, pročež správce daně považoval dle § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole za odepření bez uvedení dostatečného důvodu a uzavřel, že okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastaly účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. Na základě výsledků daňové kontroly byly mimo jiné vydány shora uvedené dodatečné platební výměry, proti nimž podal žalobce odvolání. Žalovaný jako odvolací orgán rozhodl (rozhodnutí č. j. 54922/16/5200-11434-711322 ze dne 9. 12. 2016) takto:

- Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 se po provedeném odvolacím řízení mění z částky 301 530,- Kč na částku 337 820,- Kč a povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně se mění z částky 60 306,- Kč na částku 67 564,- Kč.

- Doměřená daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 se po provedeném odvolacím řízení mění z částky nižší o 507 518,- Kč na částku nižší o 588 668,- Kč a povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 1 % z částky doměřené daňové ztráty se mění z částky 5 075,- Kč na částku 5 886,- Kč.

2. Uvedené rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, č. j. 52 Af 6/2017-177 ze dne 7. 6. 2018 a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud shledal jako důvodný žalobní bod týkající se vady řízení spočívající v neprovedení výslechu svědka K. M. a dále se neztotožnil i s názorem správce daně o nadbytečnosti vyhodnocení předložené fotodokumentace z předávání dotčených cen a zavázal žalovaného k doplnění odvolacího řízení, a to o svědeckou výpověď paní M. a o prověření správnosti data fotodokumentace z předávání cen, předložené v odvolacím řízení, ve vazbě na dodavatelské faktury č. 100869 ze dne 8. 12. 2010 a č. 100898 ze dne 12. 5. 2010. Veškeré ostatní námitky žalobce vyhodnotil soud jako nedůvodné.

3. Rozhodnutím žalovaného č. j. 4332/16/5200-11434-707700 ze dne 31. 1. 2019 byla oproti předchozímu rozhodnutí žalovaného příznivěji změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) takto:

- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 č. j. 1001902/15/2801-50525-607304 ze dne 26. 5. 2015 byl změněn z částky doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 301 530 Kč na 290 130 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 20% byla změněna z částky doměřené daně ve výši 60 306 Kč na částku 58 026 Kč;

- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 č. j. 1001914/15/2801-50525-607304 ze dne 26. 5. 2015 byl změněn z částky doměřené daňové ztráty z částky nižší o 507 518 Kč na 588 668 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 1% z částky doměřené daňové ztráty byla změněna z částky 5 075 Kč na částku 5 886 Kč.

4. V záhlaví tohoto rozsudku uvedené rozhodnutí žalovaného bylo napadeno opět žalobou podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), v níž žalobce popřel zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání a předcházejícího řízení, resp. jednotlivá kontrolní zjištění správce daně uvedená pod jednotlivými body v předmětné zprávě o daňové kontrole. Žalobce již v předchozím soudním řízení uvedl námitky, které nyní zopakoval a s nimiž se soud již vypořádal v rozsudku ze dne 7. 6. 2018, č.j. 52 Af 6/2017-177, tudíž na své vypořádání odkazuje. Žalobce totiž již v původní žalobě namítal, že správce daně navzdory návrhu na doplnění dokazování tyto důkazy neprovedl, a ani v rozhodnutí žalovaného nejsou jasné důvody, proč tak učinil. Žalobce také namítal, že správce daně a následně též žalovaný nesprávně zjistili skutkový stav, když svá tvrzení dokládají důkazy, které nemohou potvrzovat tvrzené skutečnosti („Podklad pro tisk vstupenek“) a zároveň ignorují jiné důkazy svědčící ve prospěch žalobce. Za nesprávné považoval žalobce stanovení daně dle pomůcek, kdy toto stanovení není uvedeno ani ve výrokové části. Správní orgán stanovuje daň z příjmů právnických osob (dále též jako „DPPO“) na základě virtuálních výnosů, nikoliv reálných. Správní orgán dle žalobce pochybil, když nezohlednil do základu daně náklady žalobce a zároveň nezohlednil doměření daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za rok 2010 a 2011.
5. Žalobce opětovně nesouhlasí s použitím zprávy o daňové kontrole jako odůvodnění předmětných dodatečných platebních výměrů. K tomu žalobce uvádí výčet nedostatků předmětné zprávy, ze kterých lze dle jeho názoru dovodit důvodnost odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Žalobce má opětovně za to, že daň byla doměřena v rozporu s judikaturou z výnosů fiktivních, nikoli skutečných.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že vady řízení, které shledal krajský soud ve svém zrušujícím rozsudku, již byly odstraněny a ostatní nyní uplatněné žalobní námitky považuje za nedůvodné, přičemž odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí.
7. Krajský soud po zjištění, že žaloba byla proti pravomocnému rozhodnutí žalovaného podána oprávněnou osobou (§ 65 s.ř.s.), v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 odst. 1 s.ř.s.) a po zjištění, že je žaloba přípustná (§ 68 s.ř.s.), přezkoumal napadané rozhodnutí v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d/ a § 75 odst. 2 s.ř.s.) po veřejném projednání věci, při němž nebylo prováděno dokazování, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Při přezkumu rozhodnutí přitom krajský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).
8. Krajský soud se po přezkoumání napadeného rozhodnutí zcela ztotožňuje s právním názorem žalovaného vysloveným v jeho rozhodnutí. Smyslem soudního přezkumu přitom není podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody názoru soudu s odůvodněním napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, jak již setrvale rozhoduje Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130), což soud v této věci činí.
9. Nyní soud zrekapituluje skutkový stav věci.

10. Dne 26. 8. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola mimo jiné na DPPO za zdaňovací období leden až prosinec roku 2010 a leden až prosinec roku 2011 (protokol č. j. 1210018/13/2809-05402-609037). Dne 11. 3. 2015 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění týkajícími se jednotlivých zdaňovacích období. Dne 20. 5. 2015 byla žalobci v rámci ústního jednání předložena k podpisu Zpráva o daňové kontrole č. j. 875371/15/2809-60563-609037, která nebyla zástupcem žalobce podepsána z důvodu uvedených v protokolu č. j. 953517/15/2809-60563-609037. Žalobce odmítl zprávu podepsat, jelikož správce daně neprovedl jím navrhované důkazy a opírá se o irelevantní důkazy, přičemž také nesouhlasil se způsobem zjištění počtu a ceny vstupenek. Správce daně však dospěl k závěru, že odvolatel odepřel podpis předmětné Zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu, pročez v souladu s § 88 odst. 6 daňového řádu okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastaly účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a došlo k ukončení daňové kontroly. Na základě výsledku daňové kontroly byly vydány dodatečné platební výměry, v této projednávané věci platební výměr č. j. 1001902/15/2801-50525-607304 doměřující žalobci DPPO za rok 2010 v celkové částce 301 530 Kč a penále v částce 60 306 Kč a dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za rok 2011 č. j. 1001914/15/2801-50525-607304 ve výši 507 518 Kč a penále ve výši 5 075 Kč.
11. Proti výše uvedeným platebním výměrům podal žalobce odvolání, na základě kterého žalovaný dne 9. 12. 2016 rozhodnutím č.j. 54922/16/5200-11434-711322 změnil napadené platební výměry, jak je již zmíněno výše, ve zbytku rozhodnutí odvolací orgán rozhodnutí FÚ potvrdil.
12. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu podal žalobce u zdejšího soudu včasnou žalobu a domáhal se zrušení dotčeného rozhodnutí. Žalobce proti žalovanému rozhodnutí namítá v jádru stejné námitky, jaké uvedl v odvolání proti rozhodnutí FÚ. Žalobce v první řadě nesouhlasí s doměřením DPPO u zdanitelných plnění týkajících se prodeje vstupenek na 120. a 121 Velkou pardubickou Steeplechase (dále také jen „VPS“). Konkrétně se mělo jednat o vstupenky poskytnuté společností FRANCE CAR s.r.o. (dále jen „FRANCE CAR“), SYNOT TIP a.s. (dále jen „SYNOT“) a vstupenek pod označením „Angličani“ a „bez ceny“ poskytnuté neznámému subjektu. Dále také nesouhlasí s navýšením výnosu o částku „poskytnutou“ společností STAVIS, nezohledněním výdajů v základu daně a navýšení daňového základu o DPH za rok 2010 a 2011.
13. Žalovaný a před ním FÚ postupovali na základě písemnosti „PODKLADY PRO TISK VSTUPENEK NA 120. VELKOU PARDUBICKOU STEEPLCHASE“(dále jen „PODKLADY“) a písemnosti „PODKLADY PRO TISK VSTUPENEK NA 121. VELKOU PARDUBICKOU STEEPLCHASE“(dále jen „PODKLADY 2011“), které správci daně předložil žalobce v rámci daňové kontroly. V souvislosti s tímto byli vyslechnuti svědci p. J. N. (bývalý předseda představenstva žalobce), p. H. J. (bývalá ekonomka žalobce), p. J. K., p. R. V. a p. D. L.. Proveden byl také záznam žalobce z jednání mezi ním a p. V. B. (bývalá účetní žalobce).
14. V obecné rovině se ke vstupenkám vyjádřila p. B., která uvedla, že vstupenky byly s partnery řešeny ve smlouvách o reklamě nebo o pronájmu lóže. Dále sdělila, že ke vstupenkám nemá bližší informace. Pan N. správci daně sdělil, že vstupenky nebyly představenstvem řešeny a že tuto agendu řešil ředitel společnosti.

15. Ke vstupenkám pro společnost RIENGER správce daně zjistil z PODKLADŮ, že bylo pro společnosti poskytnuto 60 vstupenek na tribunu A do 3. patra do lóže 32. Na faktuře č. 100518 bylo vyfakturováno pouze 40 vstupenek na toto místo v celkové částce 40 000 Kč. Správce daně tak v této souvislosti vyslechl p. J., která uvedla, že v případě zbylých 20ti vstupenek šlo o „náhradní vstupenky“. Pan K. uvedl, že opravdu nemůže sdělit, proč nebyly vyfakturovány všechny vstupenky. Paní V. vypovídala stejně, když také nemohla uvést důvod nevyfakturování zbylých vstupenek. Tato svědectví nevnesele nové skutečnosti do věci. Ani žalobcem předložená e-mailová komunikace s p. L. ze společnosti RIENGER nic neobjasnila, když je v komunikaci obsažena informace, že za vstupenky nebyla faktura ani vystavena. Na základě těchto zjištění správce daně doměřil žalobci DPPO, odvolací orgán však od doměření upustil s odkazem, že není možné ex offio doměřit daň, pokud existují pochyby o faktickém plnění a vlivu tohoto plnění na majetkový poměr daňového subjektu.
16. Dle PODKLADŮ správce daně zjistil, že bylo společnosti FRANCE CAR poskytnuto celkem 180 vstupenek na tribunu A do 4. patra lóže 41. Ze smlouvy poskytnuté správci daně mezi FRANCE CAR a žalobcem nevyplývají žádné skutečnosti, na základě kterých bylo poskytnuto 120 vstupenek společnosti FRANCE CAR. Pan K. na dotaz správce daně sdělil, že musí existovat ještě nějaká další smlouva a jistě muselo být vyfakturováno, není totiž možné, aby beze smlouvy byly komukoliv poskytnuty vstupenky, přičemž dále odmítl, že by vstupenky byly poskytnuty zdarma. Paní V. sdělila, že neví, zda byly vstupenky poskytnuty zdarma, ani na základě jaké smlouvy by poskytnuty být měly. Paní J. správci daně sdělila, že šlo o „náhradní vstupenky“. Společnost FRANCE CAR zaslala správci daně odpověď, ve které je obsažena Dohoda o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků společně s fakturou. Ani jedna tato písemnost se netýkala poskytnutých vstupenek. Správce daně vzhledem ke zjištěným skutečnostem došel k závěru, že žalobce nezahrnul do svých příjmů částku 263 070,- Kč za poskytnuté vstupenky. K výpočtu částky správce daně použil hodnotu lístku poskytnutého společnosti Česká pojišťovna v sousední lóži, která činila 1 217,95 Kč bez DPH.
17. Žalobce dále dle PODKLADŮ poskytl 156 ks vstupenek „bez ceny“ obchodnímu partnerovi pod označením „Angličani“. Správce daně vyzval žalobce, aby předložil smlouvu či fakturu, na základě které byly tyto vstupenky poskytnuty. Žalobce žádnou písemnost nepředložil. Pan K. správci daně sdělil, že šlo o standardní vztah pro záležitost pana předsedy představenstva. Mělo se jednat o vztah s cestovní kanceláří, konkrétní název však neuvedl. Paní V. uvedla, že se jednalo o „anglickou lóži“, přičemž nic bližšího říci nemůže, jelikož vstupenky přebírala p. K. Paní J. se pouze odkázala na informace, které poskytla Policii ČR. Z podkladů Policie ČR správce daně zjistil, že mělo jít o skupinu lidí, kterým byly lístky poskytnuty skrze agenturu Course & Distance Limited 8 Main Street, Upton. V roce 2010 byla uvedena cena jedné vstupenky 2 800 Kč. Správce daně vzhledem ke zjištěným skutečnostem došel k závěru, že žalobce nezahrnul do svých příjmů částku 436 800 Kč. Při stanovení ceny správce daně použil informace poskytnuté Policii ČR.
18. Obdobná situace se opakovala pro rok 2011, kdy správce daně z PODKLADŮ 2011 zjistil, že bylo poskytnuto 156 vstupenek za stejných podmínek pod označením „Angličani“. Žalobce v tomto případě předložil fakturu na částku 184 000 Kč. Správce daně konstatoval, že ze získaných podkladů jasně vyplývá, že cena jedné vstupenky činí 2 800 Kč a dle

svědeckých výpovědí byla lóže vyprodána. Správce daně má tak za prokázané, že žalobce do svých výnosů nezahrnul částku 252 800 Kč.

19. Správce daně dále z PODKLADŮ zjistil, že bylo poskytnuto na VPS 2010 společnosti SYNOT 60 vstupenek na tribunu D do 2. patra lóže č. 204. Po žádosti správce daně žalobce předložil e-mailovou zprávu od marketingového manažera společnosti SYNOT, který potvrdil počet poskytnutých vstupenek s tím, že vstupenky nebyly ze strany žalobcem předmětem fakturace ani dodatku jakéhokoliv smluvního závazku. Vzhledem k těmto skutečnostem navýšil správce daně žalobci základ DPPO o částku 336 000 Kč. Při stanovení ceny vstupenek vycházel správce daně z poskytnutých vstupenek společnosti Royal Party Service spol s r.o., které bylo poskytnuto 60 vstupenek ve 2. patře tribuny D, lóže 208. Správce daně vzhledem ke zjištěným skutečnostem došel k závěru, že žalobce nezahrnul do svých příjmů částku 336 000 Kč.
20. Dle PODKLADŮ bylo také poskytnuto ne blíže určeným subjektům 360 vstupenek, přičemž na 180 vstupenkách je uvedena cena 1 300 Kč a na zbylých 180 je uvedeno „bez ceny“. Na dotaz správce daně žalobce nepředložil žádnou fakturu či jinou písemnost, ze které by plynulo vyúčtování těchto vstupenek. Ani svědci p. K. a p. V. nebyli schopni sdělit, komu byly tyto vstupenky poskytnuty a zda byly vyfakturovány. Správce daně vzhledem ke zjištěným skutečnostem došel k závěru, že žalobce nezahrnul do svých příjmů částku 234 000 Kč.
21. Obdobně bylo postupováno i pro zdaňovací období roku 2011, kdy správce daně zjistil z PODKLADŮ 2011, že bylo opět poskytnuto 360 vstupenek za stejných podmínek. Polovina těchto vstupenek měla být určena pro koupi přes internet a na prodejních místech. Zbylá polovina měla být poskytnuta standardně partnerům na základě smluv. Žalobce však správci daně nepředložil žádné smlouvy ani faktury a správce daně tak došel k závěru, že žalobce nezahrnul do svých příjmů částku 234 000 Kč (1 300 Kč x 180 ks.).
22. Žalobce tato zjištění napadl výše zmíněnými žalobními body, k nimž navrhl soudu provést další důkazy. Žalobce navrhl provést výslech M. P., V. B. L. N., J. D., J. S., M. B., Z. D., H. J., A. R. T. M. a D. L. Z listinných důkazů pak žalobce navrhl stavební dokumentaci dostihového závodiště, znalecký posudek z oboru ekonomika, podklady k tisku vstupenek na Velkou pardubickou steepplechase v letech 2010 a 2011. Správce daně při daňové kontrole dále vyzval žalobce k předložení smlouvy na základě, které bylo vyfakturováno 50 000 Kč od partnerů penzion Austria popřípadě společností STAVIS. Zmíněným partnerům byla poskytnuta reklamní služba ve formě pojmenování dostihu. Žalobce ani po výzvě správce daně nedoložil smlouvu ani s jedním z partnerů, p. K. uvedl, že se domnívá, že smlouva existovala a mělo být fakturováno, přičemž jednal s p. F. R. Na výzvu správce daně společnost STAVIS uvedla, že v účetnictví neevidují žádné doklady a že nedokáží říci, proč nebylo vyfakturováno. Žalobce navrhl správci daně provést výslech p. R., přičemž správce daně tento důkaz odmítl provést pro nadbytečnost. Na základě těchto informací dospěl správce daně k závěru, že žalobce neoprávněně snížil výnosy v částce 50 000 Kč.
23. Žalobce dle daňových orgánů neoprávněně uplatnil zdanitelné výdaje spočívající v nákupu věcných cen pro výherce dostihů od společnosti EQUIMONARCH s.r.o. v hodnotě 241 738 Kč a od společnosti EQUISPORT s.r.o. v hodnotě 10 000 Kč. Správce daně z

vyjádření p. K. zjistil, že tyto položky byly zakoupeny jako věcné ceny do závodů a dále, že evidenci těchto cen vedla p. K. M. Žalobce sice předložil správci daně bezvadné daňové doklady, správce daně však tyto doklady neuznal s tím, že žalobce nepředložil zmiňovanou evidenci cen a není tudíž prokázána skutečnost, že nakoupené věci fakticky sloužily jako ceny, tudíž jako výdaj dle § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobce správci daně navrhnul k prokázání skutečností výsledch p. K. M. (osoba odpovědná za věcné ceny), provést dokazování fotografiemi z předávání cen a vyžádat si informace o vítězích dostihů od České jezdecké federace. Správce však tyto důkazy vyhodnotil jako nadbytečné a na základě výše uvedených informací dospěl k závěru, že žalobce neoprávněně uplatnil výdaje ve výši 251 738 Kč.

24. Správce daně žalobci neuznal daňově účinný náklad vynaložený na občerstvení vyfakturované společností A.C. in s.r.o. (dále jako A.C.) a od p. J. R. v celkové hodnotě 48 270,- Kč. Žalobce žalovanému v odvolání sdělil, že šlo o výdaj sloužící k dosažení, zajištění a udržení příjmu, jelikož bylo občerstvení poskytováno za účelem marketingu. Tento důvod správce daně neuznal s odkazem na § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů a vyloučil předmětné náklady jako daňově neúčinné.
25. Žalovaný postup správce daně v rozhodnutí ze dne 9. 12. 2016, č. j. 54922/16/5200-11434-711322 potvrdil, pouze dospěl k jinému hmotněprávnímu názoru týkajícího se zohlednění doměřené DPH v platebních výměrech na DPPO. Žalovaný konstatoval, že dle platné právní úpravy, konstantní judikatury a vnitřních pokynů je nutno na situaci pohlížet tak, že nelze do dodatečných platebních výměrů na DPPO zohlednit DPH, které ještě není pravomocně doměřeno a tudíž právně neexistuje.
26. Doposud soud popsal skutkový stav před vydáním prvního rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2016, č. j. 54922/16/5200-11434-711322. Žalovaný pak po zrušení tohoto původního rozhodnutí rozsudkem krajského soudu č.j. 52 Af 6/2017 – 177 ze dne 7. 6. 2018 doplnil dokazování o výsledch svědkyně K. M. a o provedení důkazů fotografiemi z předávání cen za účelem prokázání výdajů žalobce vynaložených na nákup věcných cen pro vítěze dostihových závodů a sportovních akcí od společnosti EQUIMONARCH a EQUISPORT, jak bude rozvedeno níže (bod 31 odůvodnění).
27. Nyní k samotnému soudnímu přezkumu. Pokud jde o opakované žalobní námitky, nezbývá soudu, než zopakovat argumentaci již uvedenou v předchozím rozsudku ve věci sp. zn. 52 Af 6/2017. Krajský soud se totiž z důvodu právní jistoty nemůže odchýlit od svého právního názoru, který již vyslovil na již uplatněné žalobní námitky, které nevedly ke zrušení předchozího žalovaného rozhodnutí, neboť nebyly posouzeny jako opodstatněné (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 28. 3. 2001, č. j. 5 A 167/99 - 253, který byl uveřejněn pod č. 798 Správní judikatury č. 3/2001, dále též rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2008, č.j. 7 As 2/2007-119).
28. Již v předchozím řízení vedeném pod sp. zn. 52 Af 6/2017 žalobce uplatnil námitku proti postupu správce daně, který dle žalobce vydal rozhodnutí na základě neúplných zjištění a nahradil odůvodnění rozhodnutí zprávou o daňové kontrole, která nebyla důvodně žalobcem podepsána, kdy dle žalobce rovněž nesprávně aplikoval § 147 odst. 4 daňového řádu, když ve svém rozhodnutí ani neodkázal na části zprávy o daňové kontrole, čímž vznikla žalobci povinnost zbytečně a zdlouhavě dohledávat odůvodnění rozhodnutí.

Krajský soud se přitom s touto žalobní námitkou již vypořádal, když tuto neuznal za důvodnou a ani v tomto soudním řízení se nemá důvod od svého právního závěru odklonit, odkazuje proto na odůvodnění rozsudku ze dne 7. 6. 2018, č.j. 52 Af 6/2017-177 (bod 32, 33 odůvodnění) a doplňuje, že tento závěr byl ve skutkově souvisejících věcech již potvrzen Nejvyšším správním soudem, konkrétně v rozsudku ze dne 4. 9. 2019, č.j. 9 Afs 99/2018 – 112 a v rozsudku ze dne 23. 9. 2019, č.j. 9 Afs 109/2018 – 93.

29. Ustanovení § 88 odst. 4 daňového řádu je uvedeno: *„Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.“* Danou problematikou se již hojně zabýval Nejvyšší správní soud, který se také odkazuje na odbornou literaturu: *„Citované ustanovení je třeba interpretovat tak, že pouze v případech, kdy má daňový subjekt dostatečný důvod pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, nelze tuto zprávu použít jako důkazního prostředku. V dané věci je třeba posoudit, zda stěžovatel měl tento dostatečný důvod, který by znemožnil využít zprávu o daňové kontrole jako podkladu pro doměření daně. Stěžovateli je třeba dát obecně za pravdu, že má-li daňový subjekt dostatečný důvod pro odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole, není možné zprávu o daňové kontrole použít jako důkazní prostředek (srov. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv: Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 200; komentář k § 88 odst. 6, BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŽÍŠKOVÁ, M.: Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). (...) Komentářová literatura zmiňuje jako dostatečné důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole například skutečnost, že daňový subjekt předložil či navrhl v rámci projednávání zprávy důkazní prostředky a správce daně se jimi odmítl zabývat a tento svůj postup dostatečně neodůvodnil (viz KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A.: Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 410). (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2016, č.j. 6 Afs 76/2016 - 33, www.nssoud.cz). Soud nijak nezpochybňuje, že žalobce navrhoval při daňové kontrole doplnit dokazování, nicméně musí soud konstatovat, že správce daně se ke všem navrhovaným důkazům vyjádřil a jejich neprovedení řádně odůvodnil na str. 126 – 130 zprávy o daňové kontrole. Daňové řízení je obecně ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů, a tudíž nelze brát pouhý nesouhlas daňového subjektu s rozhodnutím správce daně určitý důkaz provést či neprovést za dostatečný důvod k odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Za dostatečný důvod si lze představit naprosté ignorování navrhovaných důkazů správcem daně, v projednávaném případě však správce daně svůj postup náležitě zdůvodnil a nelze tedy brát žalobcův důvod k odepření podpisu zprávy o daňové kontrole za dostatečný. V opačném případě by nastala situace, kdy daňové subjekty mohou do nekonečna navrhopat nadbytečné důkazy, a správce daně bude muset provést všechny do posledního, aby se vyvaroval nepoužitelnosti zprávy o daňové kontrole v navazujících řízeních.*
30. Soud se neztotožňuje ani s názorem žalobce, že zpráva o daňové kontrole nemohla nahradit odůvodnění platebního výměru dle § 147 ods. 4 daňového řádu. Zákon stanoví, že: *„Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.“* Žalobce

namítá, že zpráva o daňové kontrole obsahuje kontrolní zjištění pro více období a více druhů daní, přičemž správce daně v odůvodnění platebního výměru ani neodkazuje na konkrétnější části dotčené zprávy. K tomu soud podotýká, že dle § 85 odst. 4 daňového řádu lze vést daňovou kontrolu i pro více období, jedná-li se o tentýž subjekt. Ústavní soud k tomu vyslovil názor: „*Byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole.*“ (náleze ÚS ze dne 27. 8. 2001 sp. zn. IV. ÚS 121/01). Je tedy patrné, že zpráva o daňové kontrole může obsahovat kontrolní zjištění pro více období i druhu daní, pouze však za předpokladu, že se jedná o kontrolní zjištění vztahující se k jednomu daňovému subjektu a lze všechna daňová zjištění náležitě přezkoumat. V tomto konkrétním případě správce daně přehledně rozdělil kontrolní zjištění jak k časovým úsekům, tak i k druhu daně, daňová zpráva je rozsáhlá a podrobně zpracována, což činí zprávu o daňové kontrole zcela přezkoumatelnou, a lze tedy aplikovat § 147 odst. 4 daňového řádu.

31. Krajský soud zavázal žalovaného v rozsudku č.j. 52 Af 6/2017-177 ze dne 7. 6. 2018 k doplnění dokazování, jmenovitě k provedení výsledku svědkyně K. M. a k provedení důkazů fotografiemi z předávání cen za účelem prokázání výdajů žalobce vynaložených na nákup věcných cen pro vítěze dostihových závodů a sportovních akcí od společnosti EQUIMONARCH a EQUISPORT v celkové částce 251 738 Kč. Správce daně totiž z vyjádření p. K. zjistil, že nakoupené uzdy, sedla, a další zboží sloužily jako ceny a že evidenci těchto cen měla na starost paní K. M. Výslech svědkyně byl proveden dne 28. 8. 2018. Z tohoto výsledku vyplynulo, že nebyla vedena žádná evidence udělovaných věcných cen, jediným dokladem jsou fotografie z dekorování, hlavním dodavatelem byla společnost EQUIMONARCH s.r.o. Dále za účelem ověření data pořízení fotografií udělování věcných cen provedl správce daně detailní analýzu faktur a šetření prostřednictvím internetu, když zjistil, že ceny zachycené na fotografiích se vztahovaly k ME mladých jezdců ve všestrannosti, konání této akce potvrdila svědkyně K. M. Správce daně po doplnění dokazování dospěl k závěru, že daňový doklad od společnosti EQUIMONARCH s.r.o. ze dne 8. 12. 2010 (odkazoval na dodací listy z července 2010), který původně dle správce daně sám o sobě nesvědčil o tom, že ceny byly předány již v průběhu roku 2010, nevylučuje předání cen, jak tvrdil žalobce, tj. v roce 2010. Žalovaný proto uznal věcnou a časovou souvislost pořízených věcných cen se závody konanými na pardubickém závodisti, a proto ve prospěch žalobce snížil dodatečně stanovený základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 o částku 251 738 Kč. Uvedeným doplněním dokazování žalovaný respektoval závazný právní názor soudu. Tím byla povinnost žalovaného, která vyplynula z předchozího zrušujícího rozsudku nadepsaného soudu, vyčerpána.
32. Krajský soud připomíná, že v některých skutkově souvisejících věcech, kdy žalobce uplatnil tatáž skutková tvrzení, již byly kasační stížnosti žalobce podané proti zamítavým rozsudkům nadepsaného krajského soudu zamítnuty Nejvyšším správním soudem, což potvrzuje správnost názorů ohledně skutkového stavu, které tento soud již vyslovil v předchozím rozsudku v této věci. Jedná se konkrétně o rozsudek NSS č.j. 9 Afs 109/2018 – 93 ze dne 23. 9. 2019 (rozsudek krajského soudu ze dne 29. 1. 2018, č. j. 52 Af

53/2017 – 71), kdy předmětem soudního přezkumu bylo doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2010 za zdanitelná plnění spočívající v prodeji vstupenek na 120. Velkou pardubickou Steeplechase. Tyto vstupenky měly být podle zjištění správce daně poskytnuty společností FRANCE CAR, s. r. o., SYNOT TIP, a. s., RINGIER ČR, a. s. a vstupenky pod označením „Angličani“ a „bez ceny“, měly být poskytnuty neznámému subjektu. Dále se jedná o rozsudek NSS č.j. 9 Afs 99/2018 – 112 ze dne 4. 9. 2019 (rozsudek krajského soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 52 Af 58/2017 - 69), kdy předmětem soudního přezkumu byl nárok stěžovatelky na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2011. Pokud jde o ostatní námitky žalobce, které byly uplatněny již v předchozí žalobě, pak soud odkazuje na své předchozí rozhodnutí (bod 34 až 49 odůvodnění rozsudku č.j. 52 Af 6/2017-177 ze dne 7. 6. 2018), neboť o nich již bylo rozhodnuto tak, že je soud neshledal důvodnými, přičemž pro přehlednost věci tyto argumenty nyní znovu uvádí (v závorce je vždy uvedeno č. odstavce odůvodnění rozsudku č.j. 52 Af 6/2017-177 ze dne 7. 6. 2018).

33. (34) Soud se zabýval žalobcem rozporovanou změnou právního názoru ve věci zohlednění doměřené DPH v základu DPPO. Mezi účastníky není sporné, že doměřené DPH je dle zákona o daních z příjmů daňově uznatelný náklad. Spor je pouze o časovém účinku doměření DPH v závislosti na odpise u DPPO. Soud souhlasí s právním hodnocením žalovaného ohledně věcné a časové souvislosti. Uznat jako daňově uznatelný náklad lze pouze doměřené DPH, tedy ve chvíli, kdy daňovému subjektu reálně vznikl takový výdaj, to znamená v moment (zdaňovací období), kdy dodatečný platební výměr nabyde účinnosti. Žalovaný ve svém rozhodnutí zcela správně odkázal na hodnocení této situace Nejvyšším správním soudem, konkrétně rozhodnutím č.j. 8 Afs 9/2013 – 47 ze dne 13. 12. 2013. Žalovaný své tvrzení podpořil také argumentací opřenu o vnitřní Pokyn D-6, který na problematiku dopadá a soud se s ní v plném ztotožňuje a v podrobnostech na ni odkazuje. Žalobce v žalobě neuvádí žádnou konkrétní argumentaci, kterou by se soud mohl zabývat, a proto má soud tuto změnu hmotněprávního názoru žalovaného za správnou. Na místě by nebyly ani úvahy, že žalobci takovým postupem bude zasáhnuto do majetkové sféry, když má možnost doměřené DPH uplatnit jako uznatelný výdaj za zdaňovací období roku 2015. K tomu nyní soud dodává, že žalobce se nově opíral o rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2019 č.j. 4331/19/5300-22443-607102, jímž byl zrušen dodatečný platební výměr ze dne 26. 5. 2015, č.j. 1001360/15/2801-50525-607304, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2010 a stanovena povinnost uhradit penále, a řízení zastaveno, pak k tomu soud uvádí, že v souladu s ust. § 75 odst. 1 s.ř.s. vycházel ze skutkového stavu v době rozhodování žalovaného, když v té době ještě uvedené řízení nebylo zastaveno, naopak platila pro uvedený platební výměr tzv. presumpce správnosti správního aktu. Rozhodný skutkový stav pro soudní přezkum, jak je vymezen v § 75 odst. 1 s.ř.s., nelze zpravidla prolomit, takové prolomení je vyhrazeno pouze specifickým případům. Tak v právní větě vytvořené z rozsudku NSS ze dne 19. 3. 2008 č.j. 3 Ads 126/2007-37 byla zdůrazněna výjimečnost prolomení této zásady, když taková výjimka je vyhrazena zejména pro případy odčinění křivd minulého nedemokratického režimu: „*I když je správní soud při přezkumu rozhodnutí správního orgánu vázán skutkovým a právním závěrem, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.), nelze vyloučit případy (zejm. v řízeních, ve kterých dochází k aplikaci zákonů, kterými se Česká republika snaží reagovat na křivdy vzniklé za minulého*

nedemokratického režimu), kdy bude s ohledem na specifickou věc nutné přiblížit i ke skutečnostem, které nastaly po vydání přezkoumávaného správního rozhodnutí.“ Tento rozsudek NSS přitom odkazoval na nález Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2005 sp. zn. I. ÚS 605/03: „*Jak již Ústavní soud několikrát vyslovil, účel a smysl právních předpisů není možné hledat pouze ve slovech a větech toho kterého předpisu, ve kterém jsou vždy také přítomny i principy uznávané demokratickými právními státy. Lze říci, že tyto zásady platí tím spíše v řízeních, ve kterých dochází k aplikaci zákonů, kterými se demokratický právní stát snaží reagovat na křivdy vzniklé za minulého nedemokratického režimu, jenž byl zákonem č. 198/1993 Sb., o protiprávnosti komunistického režimu a odporu proti němu označen za zločinný, nelegitimní a zavrženíhodný.*“ V případě žalobce nebyl takový srovnatelný mimořádný důvod pro prolomení aplikace ust. § 75 odst. 1 s.ř.s. dán, přičemž obecně platí, že výjimky je třeba vykládat restriktivně. Jak uvedeno, žalobce měl možnost doměřené DPH uplatnit jako uznatelný výdaj za zdaňovací období roku 2015.

34. (35) Dále soud přezkoumával, zda daňové orgány správně zjistily skutkový stav, hodnotily zjištěné skutečnosti a žalobcovy návrhy k dokazování v zákonných mezích. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Nejvyšší správní soud již přitom vyslovil, že se při dokazování podle daňového řádu neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). K tomu rovněž důvodová zpráva k § 92 odst. 2 daňového řádu: „*Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).*“
35. (36) V uvedeném ustanovení § 92 daňového řádu jsou tak vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“

36. (37) Naproti tomu správce daně musel ke zpochybnění žalobcových povinných evidencí podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných žalobcem. V případě, že správce daně prokáže skutečnosti odůvodňující jeho pochybnosti o řádnosti uplatněných tvrzení daňového subjektu, pak se vrací důkazní břemeno na stranu daňového subjektu. Daňový subjekt prokazuje svoje výdaje a příjmy primárně účetními doklady. To, že nemusí jít nutně o důkaz dokladem založeným v účetnictví, nýbrž je přípustný jiný důkaz získaný nikoliv v rozporu s obecným právním předpisem vyslovil Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (následně rovněž sp. zn. IV. ÚS 48/05 ze dne 6. 12. 2006): *„Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.“*
37. (38) Ve zde projednávaném případě vznikly správci daně nejprve pochybnosti o úplnosti daňových tvrzení, konkrétně o poskytnutých vstupenkách partnerům žalobce a dalším subjektům na VPS v roce 2010 a 2011, poskytnutím písemností označené jako „PODKLADY PRO TISK VSTUPENEK NA 120. VELKOU PARDUBICKOU STEEPLECHASE“ a PODKLADY PRO TISK VSTUPENEK NA 121. VELKOU PARDUBICKOU STEEPLECHASE“, které správci daně poskytl žalobce dne 17. 4. 2014. Tyto PODKLADY byly základem dalšího zjišťování správcem daně. Použitelnost těchto PODKLADŮ žalobce v žalobě rozporuje s tím, že není patrné, k čemu sloužily a kdo je vyhotovil. K tomu soud konstatuje, že nespátřuje jediný fakt, pro který by tyto PODKLADY nemohly být užity v kontrolním řízení správcem daně. Žalobce sám správci daně tyto PODKLADY předal. Svědecká výpověď p. V. potvrdila, že PODKLADY byly jí samou používány a jde o jediné listiny, které obsahují informace o počtu poskytnutých vstupenek. Správce daně dále nevychází při svých závěrech pouze z PODKLADŮ, své závěry opírá o svědectví a další důkazy. PODKLADY v této situaci fungovali zprvu pouze jako podnět pro hlubší zkoumání skutečností v nich obsažených. Soud tedy nespátřuje důvod, pro který by PODKLADY nemohly být v daňových řízeních použity. Nepoužitelnosti PODKLADŮ nesvědčí ani fakt, že z obdobných písemností správce daně čerpal již v minulosti a sám žalobce tuto písemnost použil ve vztahu k Policii ČR.
38. (39) Správce daně nepochybil v případě doměření daně za poskytnuté vstupenky společnosti FRANCE CAR. Dle PODKLADŮ správce daně zjistil, že bylo společnosti FRANCE CAR poskytnuto celkem 180 vstupenek na tribunu A do 4. patra lóže 41. Správce daně posléze zjistil ze smlouvy poskytnuté správci daně mezi FRANCE CAR a žalobcem, že zde nevyplývají žádné skutečnosti, na základě kterých bylo 120 vstupenek společnosti poskytnuto. Pan K. na dotaz správce daně sdělil, že musí existovat ještě nějaká další smlouva a jistě muselo být vyfakturováno, není totiž možné, aby beze smlouvy byly komukoliv poskytnuty vstupenky, přičemž odmítl, že by vstupenky byly poskytnuty

zdarma. Při výpovědi p. V. sdělila, že neví, zda byly vstupenky poskytnuty zdarma, ani na základě jaké smlouvy by poskytnuty být měly. Paní J. správci daně opět sdělila, že šlo o „náhradní vstupenky“, aniž by své tvrzení opět jakkoliv doložila. Společnost FRANCE CAR zaslala správci daně odpověď, ve které je obsažena Dohoda o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků společně s fakturou. Ani jedna tato písemnost se ale netýká poskytnutých vstupenek a správci daně tak nadále nebyla poskytnuta jakákoliv písemnost dokazující, na jakém základě byly společnosti FRANCE CAR vstupenky poskytnuty a zaúčtovány do účetnictví žalobce. Společnost FRANCE CAR tak správci daně poskytla veškeré možné podklady, a pokud žalobce ne tvrdí konkrétní skutečnosti, které by měly být jím navrhovaným výsledkem p. M. zjištěny, považuje soud takový výsledek za nadbytečný. Podle zjištěných skutečností správci daně vznikly důvodné pochybnosti o úplnosti daňových tvrzení, důkazní břemeno se dle § 92 odst. 3 daňového řádu a zmiňované judikatury přeneslo na stranu žalobce, který byl povinen své tvrzení prokázat. Žalobce však netvrdil žádné nové relevantní skutečnosti a ani nenavrhoval nové relevantní důkazy, čímž neunesl své břemeno tvrzení a důkazní. V tuto chvíli tak správce daně správně přistoupil k stanovení daně dle pomůcek dle § 98 daňového řádu. Správce daně jako pomůcku vhodně zvolil cenu vstupenek poskytnuté společnosti Česká pojišťovna a.s. do přilehlé lóže se srovnatelnou kapacitou.

39. (40) Správně bylo také postupováno v případě vstupenek pro VPS 2010 poskytnutých partnerovi pod názvem „Angličani“. Správce daně vyzval žalobce, aby předložil smlouvu či fakturu, na základě které bylo poskytnuto 156 vstupenek tomuto partnerovi. Žalobce žádnou písemnost nepředložil. Pan K. správci daně sdělil, že šlo o standardní vztah pro záležitost předsedy představenstva. Mělo se jednat o vztah s cestovní kanceláří. Paní V. uvedla, že se jednalo o „anglickou lóži“, přičemž nic bližšího říct nemůže, jelikož vstupenky přebírala p. K. Paní J. se pouze odkázala na informace, které poskytla Policii ČR. Z podkladů Policie ČR správce daně zjistil, že mělo jít o skupinu lidí, kterým byly lístky poskytnuty skrze agenturu Course & Distance Limited 8 Main Street, Upton. Tím že žalobce nebyl schopen správci daně jakkoliv doložit smluvní vztah s tímto partnerem a prokázat tak zahrnutí tohoto plnění do svého účetnictví, neunesl tak své břemeno tvrzení a důkazní a správce daně správně přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek.
40. (41) Pro VPS 2011 žalobce dle PODKLADŮ 2011 poskytl stejné množství vstupenek s tím, že pro rok 2011 předložil správci daně fakturu na 184 000 Kč. Správce daně správně vyhodnotil shodné tvrzení svědků, že poskytnuté lóže byly vždy plně vyprodány, čímž vznikly správci daně důvodné pochybnosti o správnosti výše fakturované částky ($2\,800\text{ Kč} \times 156\text{ ks. vstupenek} = 436\,800\text{ Kč}$). Tyto pochyby potvrzuje sám žalobce ve svém Oznámení vůči Okresnímu státnímu zastupitelství v Pardubicích, kde uvedl, že se cítí poškozen tím, že bylo vyfakturováno pouze 184 000 Kč. Soud tedy považuje za správný postup, když správce daně navýšil žalobci základ DPPO pro rok 2011 v souvislosti s „Anglickou lóží“. Správce daně použil pro stanovení ceny vstupenky podklady Policie ČR, přičemž v roce 2010 a 2011 byla uvedena cena jedné vstupenky 2 800 Kč.
41. (42) Soud dále souhlasí i s postupem správce daně v navýšení základu DPPO o poskytnuté vstupenky společnosti SYNOT. Žalobce měl podle PODKLADŮ poskytnut 60 vstupenek společnosti SYNOT, přičemž sama společnost na výzvu správce daně uvedla, že vstupenky ze strany žalobce nebyly nikdy vyfakturovány. Pan L. ve svém vyjádření sám uvedl, že

došlo k plnění 60. vstupenek s tím, že nebylo vyfakturováno, jeho navrhovaný výslech proto soud shledává jako nadbytečný. V momentě, kdy ani sám žalobce nepopírá tato tvrzení, přistoupil správně správce daně ke stanovení daně pomocí pomůcek, konkrétně za použití ceny vstupenky obsažené ve faktuře pro společnost Royal Party Service spol. s r.o., které bylo poskytnuto taktéž 60 ks vstupenek do přilehlé lóže za obdobných podmínek.

42. (43) Soud považuje za správný také postup správce daně, když navýšil základ DPPO o vstupenky, které žalobce poskytnul v roce 2010 a 2011 ne blíže určeným subjektům. Z PODKLADŮ je patrné, že žalobce vystavil 360 vstupenek do lóže č. 31 na tribuně A, přičemž na 180 vstupenkách je uvedena cena 1 300 Kč a na zbylých 180 je uvedeno „bez ceny“. Polovina těchto vstupenek měla být určena pro koupi přes internet a na prodejních místech (uvedena cena 1 300 Kč). Zbylá polovina měla být poskytnuta standardně partnerům na základě smluv. Na dotaz správce daně žalobce nepředložil žádnou fakturu či jinou písemnost, ze které by plynulo vyúčtování 180 vstupenek. Ani svědci p. K. a p. V. nebyli schopni sdělit, komu byly tyto vstupenky poskytnuty a zda byly vyfakturovány. Jak je již zmiňováno, tito svědci také uvedli, že všechny tribuny byly vždy plně obsažené. Správci daně tak vznikly důvodné pochybnosti o daňovém tvrzení žalobce, ten však nepřeložil žádné důkazy či podklady, na základě kterých byly tyto vstupenky zahrnuty do účetnictví. Správce daně na základě těchto zjištění tak správně doměřil DPPO za 180 poskytnutých vstupenek „bez ceny“ v ceně 1 300 Kč za jednu vstupenku.
43. (44) Soud musí konstatovat, že ve všech výše uvedených případech nespátřuje žádné pochybení ze strany prvostupňového orgánu, a tudíž ani pochybení na straně žalovaného. Oba správní orgány postupovaly dle zákona, když ve všech výše uvedených případech vznikly správci daně důvodné pochybnosti o kompletnosti žalobcových daňových tvrzení, přičemž se důkazní břemeno přeneslo opět na stranu žalobce. Žalobce však nedoložil žádné nové důkazy k prokázání svých tvrzení, a ani netvrdil nové skutečnosti, které by vedly správce daně k opačnému názoru. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu je právě daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení. Pokud v tomto případě žalobce tvrdí, že poskytnuté vstupenky, jak uvádí správní orgány, nebyly předmětem daňových plnění, je to právě žalobce, který je povinen toto své tvrzení prokázat. Správci daně na druhé straně dále vznikaly pochybnosti, když ze své vlastní činnosti (výpovědi svědků atd.) objevoval další skutečnosti, svědčící v neprospěch žalobce. V případech vstupenek pro společnosti FRANCE CAR sice vypovídala p. J., která uvedla, že zmíněné vstupenky byly tištěny jako „náhradní“. Takové tvrzení samo neobstojí, a to obzvláště v případě, kdy samy tyto společnosti nepotvrdily, že by nějaké náhradní vstupenky ze strany žalobce obdržely. Pokud by soud bral tvrzení p. J. bez dalšího za prokázané, vznikala by situace, kdy každá „nepřiznaná“ vstupenka by mohla být „náhradní“. Soud především připomíná, že daňové řízení je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů obsaženou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Hodnocení důkazů je tedy čistě na správních orgánech, přičemž soud dbá na to, aby nedocházelo k libovůli ze strany správních orgánů. Soud přezkoumal postup správních orgánů, přičemž nespátřuje žádné pochybení v hodnocení důkazů a zjištěných skutečností ze strany správních orgánů a plně se s ním ztotožňuje.
44. (45) V případě neuznaných výdajů žalobce souvisejících s dosažením, zajištěním a udržením příjmů, konkrétně s výdajem ve výši 48 270 Kč vyfakturovaných společnostmi

A.C. a p. J. R. k zajištění občerstvení, soud souhlasí s hodnocením daňových orgánů. Ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů negativně vymezuje, co nelze jako nutný výdaj uznat. V odstavci 1 pod písmenem t) pak nalezneme nemožnost uznat výdaje na reprezentaci, zvláště pak na občerstvení. Z informací, které vyplívají ze spisu, je patrné, že výdaje sloužily k občerstvení na valné hromadě, tiskové konferenci a výstavě koní. To také žalobce nerozporuje. Tvrzení žalobce, že občerstvení bylo poskytováno za účelem marketingu, v žalobě žalobce nijak nerozvíjí, pouze nesouhlasí s právním posouzením věci. Ani ve vztahu k správnímu orgánu I. stupně žalobce nespecifikoval, jak tento výdaj souvisí s daňově uznatelnými výdaji, když na toto téma neodpověděl. Marketing je v obecné rovině vnímán jako proces zahrnující poznání, předvídání a ovlivňování sloužící k uspokojení zákazníka (srov. www.podnikanivkostce.cz/Marketing/vyznam-marketingu). Soudu není známo, jak obstarání občerstvení na valné hromadě, tiskové konferenci na radnici města Pardubic a na Výstavě koně souvisí s marketingem Dostihového spolku a.s. V situaci, kdy žalobce neuvádí jakékoliv konkrétní skutečnosti, pro které lze tento „marketing“ uznat jako daňově účinný výdaj, nezbyvá soudu nic jiného, než se řídit § 25 odst. 1 písm. t) a se závěry žalovaného se ztotožnit.

45. (46) Soud se také ztotožňuje s hodnocením skutkového stavu ohledně částky 50 000 Kč, která byla dle písemnosti STATISTIKA zadotována od obchodního partnera penzion Austria popřípadě společnosti STAVIS. Poskytnuté plnění mělo sloužit jako příspěvek, za který byl jeden z dostihů dne 26. 6. 2010 pojmenován „Cena penzionu Austria a firmy STAVIS“. Existenci a uspořádání takového dostihu žalobce ani nerozporuje. Svědek p. K. uvedl, že v této souvislosti nejspíše jednal s p. R., smlouva by měla existovat a mělo být fakturováno. Společnost STAVIS v odpovědi na výzvu sdělila, že nemá v evidenci žádné doklady či smlouvy, které by tento vztah objasnil. Z písemnosti STATISTIKA, z programu dostihového dne a vyjádření svědka a společnosti STAVIS je jasné prokazatelné, že služba poskytnuta byla za částku 50 000,- Kč, která je jasné v písemnosti uvedena, přičemž žalobce nijak nedoložil své tvrzení, že žádné peníze neobdržel, jelikož k plnění nedošlo. V takovémto případě shledává soud provedení důkazu svědeckou výpovědí p. R. za zcela nadbytečný, zvláště když společnost STAVIS se k věci sama vyjádřila. Správce daně a žalovaný tak dle názoru soudu postupovaly v tomto případě zcela správně dle zákona o daních z příjmů.
46. (47) Soud si je vědom, že žalobce nebyl v řízení před správními orgány a později ani před soudem zcela nečinný a navrhoval četné důkazy k provedení. Žalobce apeloval zejména na výsledky p. M. P. a p. A. R.. Soud zkoumal důvodnost těchto návrhů, když tyto návrhy nevyhodnotil jako důvodné. Soudu není známo, čím by mohli tito svědci konkrétně objasnit situaci ohledně poskytnutých lístků na VPS. Sám žalobce ani netvrdí jiné skutečnosti, které by byly pro věc relevantní, a navrhuje pouze obecný výsledek těchto svědků. Není úkolem soudu domýšlet za účastníka skutečnosti, které by mohl účastníkem navrhovaný svědek sdělit. V případě M. P., žalobce pouze uvedl, že by tento svědek mohl objasnit skutečnosti ohledně poskytnutých lístků pod názvem „Angličani“ a také dalších poskytnutých vstupenek, jelikož jako předseda představenstva byl u sjednávání smluv. Žalobce však soudu již předložil veškeré smlouvy, které se pojí k poskytnutým vstupenkám, soudu tudíž není známo, co nového by bylo navrhovaným výsledkem prokázáno. U vstupenek pod označením „Angličani“ pro rok 2010 nebyla správci daně předložena smlouva ani faktura, pro rok 2011 žalobce předložil veškeré relevantní smlouvy

a faktury, což činí navrhovaný výsledek nadbytečným. Bezúčelný by byl také výsledek pana R., jelikož jemu jako správci softwaru nemůže být známo, kolik vstupenek žalobce přesně a komu reálně poskytl. Lichá je také argumentace žalobce, že výsledek p. V. B. ze strany soudu by vyvstaly jiné skutečnosti, než ze žalobcem předložených zápisů z jednání mezi žalobcem a p. B. Žalobce sám předložil tyto záznamy jako důkaz a soud tedy za situace, kdy žalobce nesděluje konkrétní skutečnosti k prokázání, hodnotí výsledek této svědkyně za nadbytečný. Žalobce u ostatních navržených svědků z řad představenstva a dozorčí rady opět neuvádí, jaké skutečnosti by jejich výsledek měly být prokázány, ani blíže neurčuje, jak byli navrhovaní svědci do procesu poskytování vstupenek zapojeni.

47. (48) Žalobcem navržené listinné důkazy soud též považuje za nadbytečné. Navrhovaná stavební dokumentace, která má prokázat reálnou kapacitu lóží, by neprokázala nic nového, když správci daně a soudu jsou kapacitní poměry lóží známy s odkazem na informace známé ze smluv s jinými partnery o poskytnutí vstupenek (viz např. stanovení daně pomůckami u společnosti SYNOT a FRANCE CAR). Za nadbytečné považuje soud také provedení důkazu „podklady k tisku vstupenek na Velkou pardubickou Steeplechase v letech 2010 a 2011 od společnosti Mopos Communications, a.s.“ z důvodu, že správci daně již sám žalobce předložil jiné „Podklady pro tisk vstupenek na Velkou pardubickou Steeplechase 2010“ a „Podklady pro tisk vstupenek na Velkou pardubickou Steeplechase 2011“, jejichž přípustnost jako podkladů v daňovém řízení soud již přezkoumal výše. Soudu se jako naprosto bezúčelné jeví i provedení důkazu znaleckým posudkem z oboru ekonomie k prokázání „reálných“ cen vstupenek. Soudu nejsou známy jiné okolnosti, ze kterých by měl případný znalec vycházet při stanovování ceny vstupenky, než ty, které předložil soudu žalobce. Pokud existují jiné podklady či skutečnosti, na kterých by měl stát znalecký posudek, měl tyto podklady či skutečnosti žalobce tvrdit již správci daně. Je to totiž především sám žalobce, který by měl znát okolnosti rozhodné pro stanovení ceny za vlastní vstupenky.
48. (49) Soud tak posoudil žalobcem navrhované důkazy, nicméně vzhledem k výše uvedenému soud rozhodl, že navrhované důkazy nebudou prováděny. Soud tak nespátřuje ani pochybení na straně správních orgánů, které dospěly ke stejným závěrům. Žalobcova námitka směřující proti neprovedení navrhovaných důkazů a nesprávnému zjištění skutkového stavu je tak nedůvodná.
49. Tedy krajský soud v dané věci uzavřel, že nově vydané rozhodnutí žalovaného plně respektovalo závazný právní názor soudu vyslovený v rozsudku č.j. 52 Af 6/2017 – 177 ze dne 7. 6. 2018. Pokud šlo o ostatní námitky, neshledal soud důvod, pro který by se měl odchýlit od jejich vypořádání tak, jak již učinil v uvedeném předchozím rozsudku.
50. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. O nákladech řízení krajský soud rozhodl podle zásady úspěchu ve věci v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení při jednání soudu vzdal.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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.

Pardubice 26. února 2020

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu