



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. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **Dostihový spolek a.s.**, IČ 48155110
sídlem Pražská 607, 530 02, Pardubice, Zelené Předměstí
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 11. 3. 2016, č. j. 9640/16/5300-22443-711377

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci:

1. Žalobkyně se včasnou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce

daně“) č. j. 1001701/15/2801-50525-607304 ze dne 26. 5. 2015. Na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 875371/15/2809-60563-609037 ze dne 20. 5. 2015 byla žalobkyni předmětným dodatečným platebním výměrem správce daně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2011 ve výši 111 823 Kč a penále ve výši 22 364 Kč, což žalovaný napadeným rozhodnutím potvrdil. Žalobkyně žalobou podanou u zdejšího soudu napadala původně celkem 7 rozhodnutí žalovaného, přičemž řízení bylo původně vedeno pod sp. zn. 52 Af 30/2016. Usnesením ze dne 20. 9. 2017 byla řízení proti jednotlivým rozhodnutím žalovaného vyloučena do samostatných řízení pod sp. zn. 52 Af 53/2017, 52 Af 54/2017, 52 Af 55/2017, 52 Af 56/2017, 52 Af 57/2017 a 52 Af 58/2017.

Žalobní body:

2. Žalobkyně žalovanému vytýkala, že ve svém rozhodnutí potvrdil postup správce daně, kdy tento vydal rozhodnutí na základě neúplných zjištění a nahradil odůvodnění rozhodnutí zprávou o daňové kontrole, kterou žalobkyně důvodně odepřela podepsat, čímž správce daně nesprávně aplikoval § 88 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „daňový řád“). Správce daně rovněž nesprávně aplikoval § 147 odst. 4 daňového řádu, když ve svém rozhodnutí ani neodkázal na konkrétní části zprávy o daňové kontrole, čímž vznikla žalobkyni povinnost zbytečně a zdlouhavě dohledávat odůvodnění dodatečného platebního výměru.
3. Jako další pochybení žalobkyně vytýkala žalovanému, že správce daně i navzdory návrhu na doplnění dokazování tyto důkazy neprovedl a ani v rozhodnutí žalovaného nejsou uvedeny jasné důvody takového procesního postupu. Jednalo se konkrétně zejména o nevyslechnutí jí navržených svědků Ing. M. P., bývalého předsedy představenstva, Ing. V. B., bývalé účetní, a H. J., bývalé ekonomky a ředitelky žalobkyně.
4. Žalobkyně také namítala, že správce daně a následně žalovaný opírali svá skutková zjištění o důkazy, které nemohou potvrzovat tvrzené skutečnosti, zejména se jedná o podklady pro tisk vstupenek, a zároveň žalobkyně namítala, že byly ignorovány jiné důkazy svědčící v její prospěch.
5. Závěrem žalobkyně odkazovala na svá tvrzení ke konkrétním bodům obsažená v odvolání, jelikož jsou důvody žaloby z větší částí shodné s důvody v odvolání proti rozhodnutí správce daně.
6. Žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí a rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného:

7. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že již ve svém rozhodnutí uvedl relevantní právní úpravu, přehledně a srozumitelně přezkoumal její aplikaci a rovněž reagoval přiměřeným způsobem na odvolací námitky.
8. Žalovaný se neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že pochybil při hodnocení důkazů, jelikož se řídil zásadou volného hodnocení důkazů a respektoval zákonné rozložení důkazního břemene. Žalovaný nesouhlasil s argumentací žalobkyně, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bylo důvodné.
9. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

Rozhodné skutečnosti ve věci:

10. Dne 26. 8. 2013 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola mimo jiné na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec roku 2010 a leden až prosinec roku 2011 (protokol č. j. 1210018/13/2809-05402-609037). Dne 11. 3. 2015 byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění týkajícími se jednotlivých zdaňovacích období. Dne 20. 5. 2015 byla žalobkyni v rámci ústního jednání předložena k podpisu zpráva o daňové kontrole č. j. 875371/15/2809-60563-609037, která nebyla zástupcem žalobkyně podepsána z důvodů uvedených v protokolu č. j. 953517/15/2809-60563-609037, z čehož vyplývá, že žalobkyně odmítla zprávu podepsat, jelikož správce daně neprovedl jí navrhované důkazy a opírá se o irelevantní důkazy, přičemž žalobkyně nesouhlasila ani 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, protože v souladu s § 88 odst. 6 daňového řádu okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastaly účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. Na základě výsledku daňové kontroly byly vydány dodatečné platební výměry, v této projednávané věci se jednalo o dodatečný platební výměr č. j. 1001701/15/2801-50525-607304 ze dne 26. 5. 2015, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období října roku 2011 ve výši 111 823 Kč a penále ve výši 22 364 Kč.
11. Proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.
12. Uvedené rozhodnutí žalovaného je předmětem tohoto soudního přezkumu. Žalobkyně proti žalovanému rozhodnutí namítala v jádru stejné námitky, jaké uvedla v odvolání proti rozhodnutí správce daně. Žalobkyně předně nesouhlasila s doměřením daně z přidané hodnoty u zdanitelných plnění týkajících se prodeje vstupenek na 121. Velkou pardubickou Steeplechase (dále též „VPS“). Konkrétně se mělo jednat o vstupenky poskytnuté obchodnímu partnerovi pod označením „Angličani“ a dále o poskytnutí vstupenek bez ceny“ neznámému subjektu na tribunu A do lóže 31. V případě partnera „Angličani“ dospěl správce daně i žalovaný k závěru, že bylo poskytnuto 156 vstupenek v celkové hodnotě 363 985 Kč, u nichž žalobkyně nedoložila jejich vyfakturování, nezahrnula tuto částku do svých zdanitelných plnění a nepřiznala daň na výstupu, proto byla žalobkyni dodatečně stanovena daň na výstupu ve výši 72 815 Kč. Dále bylo poskytnuto 180 vstupenek „bez ceny“ na tribunu A do lóže 31 v hodnotě 194 992 Kč, proto byla žalobkyni dodatečně stanovena daň na výstupu ve výši 39 008 Kč. Na základě uvedených skutečností byla žalobkyni doměřena za předmětné zdaňovací období daň ve výši 111 823 Kč.
13. Žalovaný ve shodě se správcem daně opřel svá skutková zjištění zejména o listinu nazvanou „PODLAKDY PRO TISK VSTUPENEK NA 121. VELKOU PARDUBICKOU STEEPLCHASE“ (dále též „PODKLADY“), kterou správcem daně předložila žalobkyně v rámci daňové kontroly. Dle PODKLADŮ bylo na tribunu A do lóže 31 poskytnuto celkem 360 vstupenek, přičemž u 180 vstupenek byla uvedena cena za vstupenku ve výši 1 300 Kč a u 180 bylo uvedeno „bez ceny“. Žalobkyně v rámci daňové kontroly nepředložila žádnou smlouvu, na jejímž základě bylo bezplatně poskytnuto 180 vstupenek, a v účetnictví nebyl dohledán žádný doklad, kterým by bylo těchto 180 vstupenek vyfakturováno a ani Ing. K. či paní R. V., bývalé asistentce ekonomického ředitele, nebyly známy okolnosti spojené s těmito vstupenkami (viz protokol č. j. 1316629/14/2809-05402-609037 ze dne 15. 9. 2014 a protokol č. j. 1316637/14/2809-05402-609037 ze dne 15. 9. 2014). Z těchto skutečností dle žalovaného vyplývá, že bývalí zaměstnanci, potažmo sama

žalobkyně, nezpochybnili poskytnutí 180 vstupenek za úplatu. Žalobkyně tak předmětné poskytnutí služby nevyfakturovala, částku nezahrnula do svých uskutečněných zdanitelných plnění a nepřiznala daň na výstupu.

14. Podle PODKLADŮ bylo obchodnímu partnerovi „Angličani“ poskytnuto 156 vstupenek na tribunu A, 4. patro, do lóže 43 na 121. VPS. Žalobkyně v rámci daňové kontroly předložila fakturu č. 110536 ze dne 8. 12. 2011, kterou byl vyfakturován pronájem lóže 43 na tribuně A, 4. patro odběrateli Course and Distance Limited (protokol č. j. 1351842/14/2809-05402-609037 ze dne 30. 9. 2014). Faktura byla vystavena celkem na částku 184 000 Kč (základ daně ve výši 153 327,20 Kč a DPH ve výši 30 672,80 Kč), kterou žalobkyně přiznala za zdaňovací období prosinec 2011. Dle svědecké výpovědi pana Ing. K., bývalého místopředsedy představenstva a ředitele žalobkyně, se tyto vstupenky týkaly předsedy představenstva, kdy se mělo jednat o standardní smluvní vztah přes nějakou cestovní kancelář (viz protokol č. j. 1316629/14/2809-05402-609037 ze dne 15. 9. 2014). Dále žalobkyně dne 21. 8. 2014 předložila písemnost označenou jako „Odpověď na žádost dle § 1 odst. 1 tr. řádu“ (viz protokol č. j. 1267369/14/2809-05402-609037), která byla vyhotovena paní H. J. a z níž vyplynulo, že předmětná lóže byla obsazena zástupci společnosti Course and Distance Limited a v této písemnosti byly dále uvedeny platby a způsob fakturace za roky 2006 až 2011, kdy v roce 2011 byla cena jedné vstupenky stanovena ve výši 2 200 Kč a cena občerstvení v roce 2011 činila 600 Kč. V písemnosti bylo dále uvedeno, že 156 vstupenek bylo poskytnuto společnosti Course and Distance Limited. Žádné smlouvy k pronájmu této lóže nebyly dohledány. Žalobkyně v trestním oznámení ze dne 6. 1. 2012 uvedla, že bylo poskytnuto 156 ks lístků včetně cateringu, přičemž cena za 1 lístek včetně cateringu činila 2 800 Kč, tj. celkem 436 000 Kč za pronájem lóže. Po ukončení dostihové sezóny 2011 žalobkyně zjistila, že 156 vstupenek není zaplacen, což vyústilo mimo jiné k vystavení faktury č. 110536 s datem až dne 22. 12. 2011. Dále žalobkyně v oznámení uvedla, že byla poškozena na nižším příjmu z prodeje vstupenek o částku 252 000 Kč představující rozdíl mezi běžnou cenou vstupenek 436 000 Kč a cenou dosaženou na základě opožděné fakturace, tj. 184 000 Kč. Žalobkyně dále v oznámení podotkla, že jí nejsou známy důvody, proč fakturovaná částka činila pouze 184 000 Kč. Z těchto skutečností dle žalovaného a správce daně vyplývá, že sama žalobkyně zpochybnila poskytnutí 156 vstupenek společnosti Course and Distance Limited za částku 184 000 Kč, kdy ona sama vyčíslila běžnou cenu 156 vstupenek na 436 000 Kč. Žalobkyně tak předmětné poskytnutí služby (vstupenky) nevyfakturovala, částku 436 000 Kč nezahrnula do svých uskutečněných zdanitelných plnění a nepřiznala daň na výstupu ve zdaňovacím období měsíce října 2011.
15. Žalobkyně v řízení před soudem navrhla provedení dokazování, a to konkrétně výslech Ing. M. P., Ing. V. B., L. N., Ing. J. D., Ing. J. S., M. B., Ing. Z. D., Ing. H. J. a A. R. Z listinných důkazů pak žalobkyně navrhla provedení důkazu stavební dokumentací dostihového závodiště, znaleckým posudkem z oboru ekonomika, podklady k tisku vstupenek na Velkou pardubickou steeplechase v letech 2010 a 2011 s tím, že tyto listinné důkazy má obstarat soud. Podáním ze dne 16. 3. 2017 reagovala žalobkyně na výzvu soudu ze dne 22. 2. 2017, kdy byla vyzvána ke konkretizaci prokazovaných tvrzení. Žalobkyně setrvala na navržených důkazech zejména členů představenstva a především vyzdvihla důvodnost listinných důkazů a výslech Ing. M. P., bývalého předsedy představenstva do 16. 3. 2011, a A. R., správce softwaru pro tisk vstupenek, za účelem prokázání výnosu ze vstupenek na VPS v roce 2011.

Posouzení věci krajským soudem:

16. Krajský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů, a to podle skutkového a právního stavu v době rozhodování daňových orgánů [§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.")] po veřejném projednání věci, přičemž dokazování navrženými svědeckými výslechy a listinnými důkazy shledal nadbytečným, jak rozvedeno níže. Krajský soud poznamenává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, což v této věci činí [viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky NSS ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47]. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19).
17. Krajský soud předně uvádí, že obdobnými námitkami žalobkyně (ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru správce daně a rozhodnutí žalovaného ohledně zdaňovacího období říjen 2010) se již zabýval ve svém rozsudku ze dne 29. 1. 2018, č. j. 52 Af 53/2017-71. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2019, č. j. 9 Afs 109/2018-93. Soud proto blíže odkazuje na argumentaci obsaženou v těchto rozsudcích, jež je ze značné části použitelná i v nyní posuzované věci.
18. Krajský soud při posuzování použitelnosti zprávy o daňové kontrole jako odůvodnění vydaného dodatečného platebního výměru za situace, kdy žalobkyně odepřela podpis této zprávy, vycházel z ust. § 88 odst. 6 daňového řádu, které stanoví: *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.* Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé (str. 134), že žalobkyně byla o následcích odepření podpisu poučena a ani ona sama toto nespороvala. Žalobkyně odůvodnila odepření podpisu tím, že správce daně neprovedl všechny jí navrhované důkazy, konkrétně nevyslechl všechny navržené svědky. Z předmětné zprávy o daňové kontrole vyplývá, že se otázkou navržených svědků správce daně dostatečně zabýval a zdůvodnil v části zprávy týkající se roku 2011, proč jejich výsledek považuje za nadbytečný (str. 130 – 134).
19. Pokud přitom správce daně dostatečně odůvodnil, proč navržené důkazy neprovedl, čemuž dle soudu správce daně ve věci dostatečným způsobem dostál, nemůže být jejich neprovedení relevantním důvodem pro odepření podpisu ze strany daňového subjektu. Opačný závěr by vedl k absurdní situaci, kdy by daňový subjekt mohl bez jakýchkoliv omezení navrhopvat provedení nadbytečných důkazů a správce daně by je musel vždy provést s vědomím toho, že pokud by tak neučinil, nebyla by zpráva o daňové kontrole použitelná jako důkaz pro dodatečné vyměření daně. Takový závěr by zjevně mohl vést k značnému prodloužení daňového řízení a k obstrukcím ze strany daňových subjektů (obdobný závěr ohledně námitek do způsobu hodnocení důkazních návrhů jako

nedostatečného důvodu pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole vyplývá rovněž z rozsudku NSS ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71). Vyslovené závěry jsou potvrzeny i v rozsudku NSS ze dne 23. 9. 2019, č. j. 9 Afs 109/2018-93 (bod [20]), který se sice týká zdaňovacího období říjen 2010, pojednává však o tomtéž daňovém subjektu (žalobkyni) a o téže zprávě o daňové kontrole, jeho závěry se tedy plně uplatní i v dané věci. Uvedená žalobní námitka proto byla vyhodnocena jako nedůvodná.

20. Žalobkyně dále vytýkala dodatečnému platebnímu výměru, že tento místo odůvodnění toliko odkazoval na zprávu o daňové kontrole, která je však velmi rozsáhlá a nepřehledná. Z toho důvodu pokládala žalobkyně již dodatečný platební výměr za nepřezkoumatelný. Soud při posuzování této otázky vycházel z ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu, které stanoví: *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.* Soud neshledal žádný důvod, pro který by toto ustanovení nebylo možné aplikovat, jelikož daň byla skutečně vyměřena výlučně na základě daňové kontroly. Jedná se tudíž o situaci, kterou zákonodárce předpokládal. Jediným důvodem uplatněným žalobkyní, proč není možné použít zprávu o daňové kontrole namísto odůvodnění dodatečného platebního výměru, bylo tvrzení o porušení zásad daňového řízení a Listiny základních práv a svobod pro obsáhlost zprávy o daňové kontrole (135 stran), která řešila dvě odlišné daně za četná zdaňovací období. Otázkou řádného odůvodnění zprávy o daňové kontrole, na kterou navazuje platební výměr, se zabýval již Ústavní soud, který v nálezu ze dne 27. 8. 2001 pod sp. zn. IV. ÚS 121/01 uvedl: *„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.“* Krajský soud dospěl k závěru, že uplatněná žalobní námitka není důvodná, jelikož správce daně zpracoval zprávu o daňové kontrole dostatečně podrobně a přehledně její obsah uspořádal dle typu daně a dle jednotlivých roků, tedy rozhodně nelze hovořit o nepřezkoumatelnosti. Klíčové okolnosti vedoucí k vydání jednotlivých dodatečných platebních výměrů jsou ve zprávě jasně popsány a i žalobkyně byla schopna se ve zprávě zorientovat, když v žalobě uvedla čísla stran, na kterých je možné najít odůvodnění předmětného dodatečného platebního výměru. Soud dodává, že kontrolní zjištění roku 2011 počínají ve zprávě o daňové kontrole stranou 91, daň z přidané hodnoty stranou 97 a předmět sporu je pospán v bodech 2.5 a 2.6. Požadavky na odůvodnění stanovené Ústavním soudem ve výše citovaném nálezu tak byly správcem daně naplněny. Konečně žalovaný vydal na základě odvolání žalobkyně napadené rozhodnutí, ve kterém jsou popisovány skutečnosti vztahující se k dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2011, tedy ve vztahu k žalovanému rozhodnutí pak žalobkyně ani nemůže důvodně tvrdit případnou nepřehlednost či dokonce nepřezkoumatelnost. I sama žalobkyně v jedné žalobě uplatnila námitky proti vícero dodatečně vydaným platebním výměrům a následně vydaným rozhodnutím žalovaného (byly soudem vyloučeny k samostatnému projednání a rozhodnutí ve věci), čímž prokázala, že souhrnné zpracování zprávy o daňové kontrole jí nezabránilo v řádném uplatnění jejího procesního práva na soudní ochranu. Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 23. 9. 2019, č. j. 9 Afs 109/2018-93, tutěž zprávu o daňové kontrole shledal přehlednou.

21. Dále soud přezkoumal, zda daňové orgány správně zjistily skutkový stav, hodnotily zjištěné skutečnosti a návrhy žalobkyně 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. NSS již přitom vyslovil, že se při dokazování podle daňového řádu neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS). 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).*“
22. 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 č. j. 2 Afs 24/2007-119 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.*“
23. Naproti tomu správce daně musel ke zpochybnění povinných evidencí žalobkyně podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. 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.”

24. V projednávaném případě vznikly správci daně důvodné pochybnosti o úplnosti daňových tvrzení, konkrétně o poskytnutých vstupenkách partnerům žalobkyně a dalším subjektům na VPS v říjnu 2011, a to na základě PODKLADŮ, které správci daně poskytla sama žalobkyně. Tyto PODKLADY byly základem dalšího zjišťování správce daně. Použitelnost těchto PODKLADŮ žalobkyně v žalobě rozporovala s tím, že není patrné, k čemu sloužily a kdo je vyhotovil. K tomu soud konstatuje, že nespatřuje jediný důvod, pro který by tyto PODKLADY nemohly být užity v kontrolním řízení správcem daně, zejména, když je žalobkyně sama jako podklad předložila. Správce přitom nevycházel izolovaně z PODKLADŮ, nýbrž své závěry opřel o svědectví a další důkazy, jak popsáno v bodech [14] – [30] napadeného rozhodnutí a jak shrnuto shora. Pro nepoužitelnost PODKLADŮ nesvědčí ani fakt, že z obdobných písemností předložených žalobkyní čerpal správce daně již v minulosti, a dále to, že sama žalobkyně tuto písemnost použila ve vztahu k Policii ČR.
25. Soud považuje za správný postup správce daně, když doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za vstupenky, jež žalobkyně poskytla blíže neurčenému subjektu. Z PODKLADŮ je patrné, že žalobkyně vystavila 360 vstupenek, přičemž na 180 vstupenkách je uvedena cena 1 300 Kč a na zbylých 180 určených do téže lóže je uvedeno „bez ceny“. Na dotaz správce daně žalobkyně nepředložila žádnou fakturu či jinou písemnost, ze které by plynulo vyúčtování těchto vstupenek. Ani sama žalobkyně nebyla schopna sdělit, komu byly tyto vstupenky poskytnuty a zda byly vyfakturovány. Správce daně tak na základě těchto zjištění správně doměřil daň z přidané hodnoty za 180 poskytnutých vstupenek v ceně 1 300 Kč za jednu vstupenku.
26. Žalobkyně v rámci daňové kontroly předložila fakturu č. 110536 ze dne 8. 12. 2011, kterou byl vyfakturován pronájem lóže 43 na tribuně A, 4. patro odběrateli Course and Distance Limited („Angličani“). Faktura byla vystavena celkem na částku 184 000 Kč, kterou žalobkyně přiznala za zdaňovací období prosinec 2011. Dle svědecké výpovědi pana Ing. K., bývalého místopředsedy představenstva a ředitele žalobkyně, se tyto vstupenky týkaly předsedy představenstva, kdy se mělo jednat o standardní smluvní vztah přes nějakou cestovní kancelář (viz protokol č. j. 1316629/14/2809-05402-609037 ze dne 15. 9. 2014). Žalobkyně však ve svém trestním oznámení ze dne 6. 1. 2012 uvedla, že bylo poskytnuto 156 ks lístků včetně cateringu, přičemž cena za 1 lístek včetně cateringu činila 2 800 Kč, tj. celkem 436 000 Kč za pronájem lóže, a že byla poškozena na nižším příjmu z prodeje vstupenek o částku 252 000 Kč představující rozdíl mezi běžnou cenou vstupenek 436 000 Kč a cenou dosaženou na základě opožděné fakturace, tj. 184 000 Kč. Žalobkyně dále v oznámení podotkla, že jí nejsou známy důvody, proč fakturovaná částka činila pouze 184 000 Kč. Z těchto skutečností soud ve shodě s žalovaným a správcem daně dovozuje, že žalobkyně zpochybnila poskytnutí 156 vstupenek společnosti Course and Distance Limited za částku 184 000 Kč, kdy sama žalobkyně vyčíslila běžnou cenu 156 vstupenek na 436 000 Kč. Žalobkyně tak předmětné poskytnutí služby (vstupenky) nevyfakturovala, částku 436 000 Kč nezahrnula do svých uskutečněných zdanitelných plnění a nepřiznala daň na výstupu ve zdaňovacím období měsíce října 2011. Správce daně tedy postupoval v souladu se zákonem, jestliže žalobkyni doměřil daň z tohoto uskutečněného zdanitelného plnění.

27. Soud musí konstatovat, že ve všech výše uvedených případech nespátřuje žádné pochybení v postupu žalovaného. Žalovaný postupoval dle zákona, když ve výše uvedených případech vznikly správci daně důvodné pochybnosti o kompletnosti daňových tvrzení žalobkyně, jejichž důvodnost podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokázal PODKLADY předloženými žalobkyní, přičemž důkazní břemeno se podle § 92 odst. 3 daňového řádu přeneslo opět na stranu žalobkyně. Žalobkyně však nedoložila žádné nové důkazy k prokázání svých tvrzení ani netvrdila ucelené 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 žalobkyně tvrdí, že poskytnuté vstupenky, jak uvádí daňové orgány, nebyly předmětem zdanitelných plnění, je to právě žalobkyně, která je povinna toto své tvrzení prokázat.
28. Soud podtrhuje, že daňové řízení je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů obsaženou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Soud přezkoumal postup daňových orgánů, přičemž nespátřuje žádné pochybení v hodnocení důkazů, jak jej korigoval žalovaný, a plně se s jeho právním posouzením ztotožňuje.
29. Soud si je vědom toho, že žalobkyně nebyla v daňovém řízení nečinná a navrhovala četné důkazní prostředky. Žalobkyně apelovala zejména na výslech Ing. M. P. a A. R. Soud zkoumal důvodnost těchto návrhů, když tyto návrhy vyhodnotil jako nadbytečné. Soudu není známo, čím by mohli tito svědci konkrétně objasnit situaci ohledně poskytnutých vstupenek, když sama žalobkyně netvrdila zcela konkrétní skutečnosti, které by byly pro věc relevantní, a navrhovala pouze obecný výslech svědků. Není úkolem soudu domýšlet za účastníka skutečnosti, které by mohl účastníkem navrhovaný svědek sdělit. V případě Ing. M. P. žalobkyně pouze uvedla, že by tento svědek mohl objasnit skutečnosti ohledně poskytnutých vstupenek pod názvem „Angličani“ a také dalších poskytnutých vstupenek, jelikož jako předseda představenstva byl u sjednávání smluv. Již v rozhodnutí žalovaného je však uvedeno, že jmenovaný již v daňovém řízení ve svém písemném vyjádření uváděl, že má výpadky paměti. To žalobkyně nespороvala. Žalovaný ve svém rozhodnutí správně zdůraznil, že členové představenstva a dozorčí rady se nepodíleli na každodenním chodu společnosti, což žalobkyně rovněž nespороvala. Žalobkyně nadto již předložila veškeré smlouvy, které se dle ní pojily k poskytnutým vstupenkám, dokonce správce daně disponoval vyjádřeními dotčených společností. Bezúčelný by byl také výslech pana R., jelikož tento byl dle tvrzení žalobkyně správcem softwaru tisku vstupenek, nikoliv osobou, která měla na starost klienty, jimž byly vstupenky skutečně poskytovány. Nadto právě PODKLADY byly písemným podkladem prokazujícím počty vstupenek. Lichá je také argumentace žalobkyně, že výslechem Ing. V. B. před soudem by vyvstaly jiné skutečnosti, než z žalobkyní předložených zápisů z jednání provedených mezi žalobkyní a Ing. V. B. Žalobkyně sama předložila tyto záznamy správci daně jako důkaz, proto za situace, kdy žalobkyně nesdělila konkrétní skutečnosti k prokázání, je na místě hodnotit výslech této svědkyně za nadbytečný. U ostatních navržených svědků žalobkyně opět neuvedla, jaké skutečnosti by jejich výslechem měly být prokázány, ani blíže neosvětlila, jak byli navrhovaní svědci do procesu poskytování vstupenek zapojeni.
30. Žalobkyní navržené listinné důkazy soud též považuje za nadbytečné. Navrhovaná stavební dokumentace, která má prokázat reálnou kapacitu lóží, by neprokázala nic nového, když kapacitní poměry lóží jsou dle soudu v dostatečném rozsahu 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 v rámci zdaňovacího období říjen 2010). Za nadbytečné považuje soud také provedení důkazu „Podklady k tisku vstupenek na Velkou pardubickou steplechase v letech 2010 a 2011 od společnosti Mopos Communications, a.s.“ a to z důvodu, že správci daně již sama žalobkyně předložila jiné PODKLADY, jejichž přípustnost jako podkladu 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. Ve vztahu k ceně vstupenky jde o stanovení kvalifikovaného odhadu, k čemuž měl správce daně dostatek podkladů porovnáním dostupných obdobných vstupenek, jak uvedeno shora (z předchozích let či z přilehlých lóží). Soud tak posoudil žalobkyní navržené důkazy a rozhodl, že nebudou pro nadbytečnost prováděny. Námitka žalobkyně směřující proti neprovedení navrhovaných důkazů a nesprávnému zjištění skutkového stavu v průběhu daňového řízení je tedy rovněž nedůvodná, soud má naopak za to, že daňové orgány dbaly o to, aby rozhodné skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu.

31. Krajský soud uzavírá, že žalobkyně měla svoji povinnost tvrzení a povinnost důkazní splnit v daňovém řízení. Doměření daně je důsledkem neunesení důkazního břemene. Je to právě žalobkyně, kdo zná skutkové okolnosti rozhodné pro stanovení daně, tedy měla je správci daně přednést a prokázat. Této své povinnosti však žalobkyně nedostála, proto jí byla v souladu se zákonem doměřena daň z přidané hodnoty, jak již uvedeno shora.

Závěr a náklady řízení:

32. Vzhledem k tomu, že žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
33. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s. ř. s., přičemž neúspěšná žalobkyně právo na náhradu nákladů řízení neměla a úspěšný žalovaný se tohoto práva výslovně vzdal.

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.

Pardubice 18. prosince 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu