



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

žalobci: **Dostihový spolek a.s.**, IČ 48155110
sídlem Pražská 607, 530 02 Pardubice
zastoupený 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 9. 12. 2016, č. j. 54922/16/5200-11434-711322

takto:

- I. V řízení se pokračuje.
- II. **Rozhodnutí** žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 12. 2016, č.j. 54922/16/5200-11434-711322 **se pro vady řízení zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho právního zástupce Mgr. Lukáše Kulhánka, advokáta, náklady řízení ve výši 15 342 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu ve výroku tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územního pracoviště v Pardubicích č.j. 1001902/15/2801-50525-607304 ze dne 26. 5. 2015 a dále rozhodnutí č. j. 1001914/15/2801-50525-607304 ze dne 26. 5. 2015. Na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 875371/15/2809-60563-609037 ze dne 26. 5. 2015 byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob (dále také "DPPO") za zdaňovací období 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 301 530 Kč a penále ve výši 60 306 Kč a dále doměřena daňová ztráta z příjmu právnických osob ve výši 507 518 Kč a penále ve výši 5 075 Kč. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání k žalovanému a po projednání žalovaný změnil rozhodnutí orgánu I. stupně tak, že doměřenou daň z příjmu právnických osob navýšil na částku 337 820 Kč a penále zvýšil na částku 67 564 Kč. Žalovaný dále svým rozhodnutím změnil rozhodnutí orgánu I. stupně tak, že doměřenou daňovou ztrátu z příjmu právnických osob změnil na částku 588 668 Kč a penále změnil na částku 5 886 Kč. Žalobce žalobou podanou u zdejšího soudu napadal celkem 2 rozhodnutí žalovaného, přičemž řízení o této žalobě je vedeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 3/2017. Usnesením ze dne 20. 2. 2017 bylo řízení proti v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí vyloučeno k samostatnému řízení. Dne 16. 11. 2017 bylo řízení usnesením přerušeno do doby rozhodnutí ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 30/2017, z důvodu možného vlivu na věc samu, když se jedná o skutkově a právně téměř totožné věci stejného žalobce. V jednání se tímto rozhodnutím pokračuje dle § 48 odst. 6 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.) jelikož odpadla překážka, pro kterou bylo řízení přerušeno.

Žalobní body:

2. Žalobce žalovanému vytýká, že ve svém rozhodnutí potvrdil postup správního orgánu prvního stupně (Finančního úřadu pro Pardubický kraj, dále také jako "FÚ"), kdy FÚ vydal rozhodnutí na základě neúplných zjištění a nahradil odůvodnění rozhodnutí Zprávou o daňové kontrole, která nebyla důvodně žalobcem podepsána, čímž FÚ nesprávně aplikoval § 88 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Správní orgán I. stupně také 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 FÚ.
3. Jako další pochybení žalobce namítá, že FÚ i navzdory návrhu na doplnění dokazování tyto důkazy neprovedl, a ani v rozhodnutí žalovaného nejsou jasné důvody, proč tak učinil. Žalobce předně vytýká nevyslechnutí jím navrhovaných svědků a neprovedení listinných důkazů.
4. Žalobce také namítá, že FÚ a následně též žalovaný nesprávně zjistili skutkový stav, když svá tvrzení dokládají důkazy, které nemohou potvrdit tvrzené skutečnosti ("Podklad pro tisk vstupenek") a zároveň ignorují jiné důkazy svědčící ve prospěch žalobce.

5. Za nesprávné považuje žalobce stanovení daně dle pomůcek, kdy toto stanovení není uvedeno ani ve výrokové části. Správní orgán stanovuje daň na základě virtuálních výnosů, nikoliv reálných.
6. Správní orgán pochybil, když nezohlednil do základu daně náklady žalobce a zároveň nezohlednil doměřené DPH za rok 2010 a 2011.
7. Vzhledem ke všemu v žalobě obsaženému žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí a rozhodnutí správního orgánu I. stupně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného:

8. 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.
9. Žalovaný se neztotožňuje s tvrzením žalobce, že žalovaný pochybil při hodnocení důkazů, jelikož se držel zásady volného hodnocení důkazů a zákonného přenášení důkazního břemene. Žalovaný nesouhlasí s argumentací žalobce, který tvrdí, že Zpráva o daňové kontrole byla nepodepsána důvodně.
10. Žalovaný navrhuje, aby krajský soud žalobu zamítl.

Rozhodné skutečnosti ve věci:

11. 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, protože 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.
12. 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.
13. 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.

14. Žalovaný a před ním FÚ postupovali na základě písemnosti „PODKLADY PRO TISK VSTUPENEK NA 120. VELKOU PARDUBICKOU STEEPLECHASE“ (dále jen „PODKLADY“) a písemnosti „PODKLADY PRO TISK VSTUPENEK NA 121. VELKOU PARDUBICKOU STEEPLECHASE“ (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. Ing. J. K., p. R. V. a p. D. L. Proveden byl také záznam žalobce z jednání mezi ním a p. Ing. V. B. (bývalá účetní žalobce).
15. V obecné rovině se ke vstupenkám vyjádřila p. Ing. 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.
16. 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 Ing. 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 nevnesla 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 offo doměřit daň, pokud existují pochyby o faktickém plnění a vlivu tohoto plnění na majetkový poměr daňového subjektu.
17. 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 Ing. 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.
18. 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 Ing. K. správci daně sdělil, že šlo o standartní 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 říct nemůže, jelikož vstupenky přebírala p. Kamenická. 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.

19. 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.
20. 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.
21. 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. Ing. 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.
22. 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.).
23. Žalobce tato zjištění napadl výše zmíněnými žalobními body, k nimž navrhl soudu provést další důkazy. Žalobce navrhl provést výslech Ing. arch. M. P., Ing. V. B., L. N., Ing. J. D., Ing. J. S., M. B., Ing. Z. D., Ing. H. J., A. R., Ing. 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 steeplechase 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. Ing. 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.

24. 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. Ing. 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 výslech 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.
25. 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.
26. Žalovaný postup orgánu I. stupně tak jak je uveden výše potvrdil. Ve svém rozhodnutí pouze dospěl k jinému hmotněprávnímu názoru (str. 21 rozhodnutí) týkajícího se zohlednění doměřené DPH v daňových příkazech na DPPO. Žalovaný konstatoval, že dle platné právní úpravy, konstantní judikatury a vnitřních pokynů je nutno na situaci pohlížet tak, že nelze do dodatečných daňových příkazů na DPPO zohlednit DPH, které ještě není pravomocně doměřeno a tudíž právně neexistuje.

Posouzení věci krajským soudem:

27. Na tomto místě soud považuje za vhodné uvést, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi

obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. k tomuto odstavci rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014-9; ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13; rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz).

28. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13) případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTURE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případech, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci – pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů – nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
29. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka

řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleží Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

30. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>). Není přitom smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, což v této věci činí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47).
31. Soud má v projednávané věci za stěžejní, zda žalovaný a před ním správce daně správně zjistili skutkový stav, neporušili při správě daní daňové zákony a nezkrátili tak žalobce na jeho právech. Krajský soud tak přezkoumal žalované rozhodnutí v rámci žalobních bodů a přidává následující argumentaci.
32. V první řadě soud zkoumal námitku žalobce, zda bylo vůbec možné použít Zprávu o daňové kontrole jako podklad pro vydání platebních výměrů (§ 88 odst. 6 daňového řádu), popřípadě zda byly naplněny podmínky pro pouhý odkaz na zprávu o daňové kontrole v odůvodnění dotčeného platebního výměru (§ 147 odst. 4 daňového řádu). 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 případě, 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.; ŽIŠKOVÁ, 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., KOHOOUTKOVÁ, A.: *Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 410). (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2016, čj. 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 navrhaným 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 navrhaných 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.**

33. Soud se neztotožňuje ani s názorem žalobce, že Zpráva o daňové kontrole nemohla nahradit odůvodnění platebního výměru dle § 147 odst. 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.“* (nález 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.
34. Soud se také zabýval žalobcem rozporovanou změnu právního názoru ve věci zohlednění doměřeného DPH v základu DPPO (str. 21 žalovaného rozhodnutí). 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 opřenou 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.

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).“*
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.“*
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.“*

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 nespatřuje 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 z prvu pouze jako podnět pro hlubší zkoumání skutečností v nich obsažených. Soud tedy nespatřuje 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.
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 Ing. 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 zaúčtované 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 přílehlé lóže se srovnatelnou kapacitou.

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 Ing. K. správci daně sdělil, že šlo o standartní 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.
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 Kč x 156 ks. vstupenek = 436 800 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.
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 výsledek 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.

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. Ing. 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.
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.
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.

46. Soud se také ztotožňuje s hodnocením skutkové stavu ohledně částky 50 000 Kč, která byla dle písemnosti STATISTIKA za dotována 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. Ing. 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 jasně prokazatelné, že služba poskytnuta byla za částku 50 000,- Kč, která je jasně 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.
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. Ing. arch. 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 p. Ing. arch. 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 výsledkem p. Ing. V. B. ze strany soudu by vyvstaly jiné skutečnosti, než ze žalobcem předložených zápisů z jednání

mezi žalobcem a p. Ing. B. Žalobce sám předložil tyto záznamy jako důkaz a soud tedy za situace, kdy žalobce nesděljuje konkrétní skutečnosti k prokázání, hodnotí výslech této svědkyně za nadbytečný. Žalobce u ostatních navržených svědků z řad představenstva a dozorčí rady opět neuvádí, jaké skutečnosti by jejich výslechem měly být prokázány, ani blíže neurčuje, jak byli navrhovaní svědci do procesu poskytování vstupenek zapojeni.

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.
49. Soud tak posoudil žalobcem navrhované důkazy, nicméně vzhledem k výše uvedenému soud rozhodl, že navrhované důkazy nebudou prováděny. Soud tak nespatřuje 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.
50. Opačnou situaci vnímá soud ve věci neuznaných 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. Jak bylo již zmíněno výše, správce daně z vyjádření p. Ing. K. zjistil, že nakoupené uzdy, sedla, a další zboží sloužily jako ceny a že evidenci těchto cen měla na starost p. K. M. Žalobce však zmiňovanou evidenci nepředložil a správce daně tak navýšil základ daně. Žalovaný sice souhlasí s argumentem žalobce, že tato evidence není povinnou zákonnou evidencí, nicméně odkazuje na § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví, kde je dle žalovaného upravena povinnost vést evidenci o zásobách. S obojím se soud ztotožňuje a nijak toto tvrzení nevyvrací, je ale třeba připomenout, že s odkazem na výše zmíněnou judikaturu se daňová tvrzení prokazují prvotně účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz). V tomto případě žalobce předložil daňové doklady, což správce daně nerozporuje. Nicméně absence zmiňované evidence cen může vést správce daně k oprávněným pochybnostem o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného

daňového tvrzení. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. V tomto momentě se tak důkazní břemeno přeneslo opět na stranu žalobce. Žalobce však nebyl nečinný a navrhnul provést důkazy, které by jeho tvrzení potvrdily. Soud si je vědom, že správce daně i žalovaný se s těmito návrhy vypořádaly, soud nicméně nemůže s takovým hodnocením souhlasit. V situaci, kdy daňový subjekt předloží daňové doklady ke svému daňovému tvrzení a vyjádření p. Ing. K. toto tvrzení dokládá, nelze bez dalšího učinit závěr, že dotčené výdaje nejsou daňově účinné, a to pouze na základě absence evidence zásob. Soud opakuje, že touto absencí mohly vzniknout správci daně pouze důvodné pochyby o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení. Přistoupit k závěrům správce daně, a posléze i závěrům žalovaného obsažených v žalovaném rozhodnutí, by se v této situaci mohlo, kdyby daňový subjekt byl nečinný a nenavrhoval další relevantní důkazy. V takovém případě by žalobce skutečně neunesl své důkazní břemeno a daň by byla doměřena v souladu se zákonem. Dle názoru soudu však došlo k oné druhé situaci, kdy daňový subjekt navrhoval relevantní důkazy a správce daně je tak měl provést. Žalobcem navrhovaný výslech p. M. je logickým návrhem, když právě tato osoba měla na starosti předávání věcných cen při dostizích a sportovních akcích. Automatický soud správce daně, že by s ohledem na časovou prodlevu mezi výpovědí a předáváním dotčených cen nebyla výpověď schopná objasnit skutkový stav, není na místě, když správce daně sám přihlížel k vyjádření p. Ing. K. podanému s obdobnou časovou prodlevou (i když skutečnosti ve vyjádření správce daně neosvědčil jako dostačující). Spojitost navrhované svědkyně s projednávanou věcí žalobce prokázal i s tvrzením, jaké skutečnosti by mohla ve věci přinést. Předběžné hodnocení správce daně, zda si svědek může či nemůže něco s přesností pamatovat je zcela nesprávná. Jak v obdobné věci konstatoval Nejvyšší správní soud: *„Se stěžovatelkou je třeba souhlasit v tom, že hodnotit důkazy lze logicky až poté, co byly provedeny. Odkazy žalovaného na zásadu volného hodnocení důkazů v té části rozhodnutí, v níž zdůvodňoval, proč neprovedl výsledky všech stěžovatelkou navržených svědků, stejně jako úvahy finančního úřadu o ekonomické závislosti navržených svědků na stěžovateli a jejich nedůvěryhodnosti lze proto považovat za poněkud nešťastné a především nesprávné“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, sp. zn. 6 Afs 237/2017 – 23) Dle názoru soudu zde není vůbec na místě hodnotit možnou konkrétnost či přesnost svědecké výpovědi (stejně jako její důvěryhodnost, viz názor NSS) ještě před tím, než daňové orgány takovou svědeckou výpověď vůbec provedou. Soud se tak nemůže ztotožnit se závěrem správce daně a poté žalovaného, kdy se rozhodli neprovést výslech p. M., zvláště pokud byla jako svědek označena a žalobce navržena jako kompetentnější osoba v dané věci.

51. Dále soud nesouhlasí s názorem, že navržená a poté i předložená fotodokumentace z předávání dotčených cen je pro prokázání skutkového stavu nedůvodná. Správcem daně zmiňovaný rozpor mezi daty uvedenými na fotografiích a na daňovém dokladu může být výsledkem chybného datování, jak upozorňuje žalobce, a nelze jej brát automaticky bez dalšího jako směrodatný, zvláště když ověření správnosti údaje dle názoru soudu není procesně i fakticky složité. Daňové orgány při daňovém řízení pravidelně využívají výzev vůči třetím osobám ke zjištění rozhodných skutečností, dle názoru soudu by takový

postup byl na místě i v případě předložené fotodokumentace. Dle názoru soudu právě fotodokumentace ve spojení s výpovědí kompetentní osoby může skutkový stav osvětlit tak, aby o něm nebyly pochyby, ať už svědčí ve prospěch žalobce či nikoliv.

52. Soud si je vědom konstantní judikatury NSS i Ústavního soudu ohledně použití daňových dokladů jako důkazů v daňovém řízení jak ji zmiňuje žalovaný. Je pravdou, že daňový doklad je pouze formálním důkazem, přičemž rozhoduje také fakticita daňových plnění. Z povahy věci je tak formálním důkazem též evidence zásob, jak na ni upozorňuje správce daně, a opět je zde tedy rozporována fakticita uskutečněných plnění. Soud konstatuje, že právě onu fakticitu lze prokázat právě zmíněnou fotodokumentací či výsledkem dalších svědků. Nelze totiž pouze z absence jednoho z formálních důkazů vyvodit bez dalšího absenci fakticity daňově účinného plnění. Soud tímto nemá na mysli, že by daňové orgány měly donekonečna provádět či dokonce vyhledávat důkazy, je však potřeba zkoumat, zda navržené a neprovedené důkazy jsou opravdu bezpochyby nadbytečné či nedůvodné, tudíž nemohou ničím přispět k objasnění skutkového stavu. V opačném případě by došlo porušení § 92 odst. 2 daňového řádu, jelikož by daňové orgány nezjistily skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji (srov. již zmiňovaný rozsudek NSS č.j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005).
53. Soud nad rámec rozhodnutí konstatuje, že nijak nerozporuje hmotněprávní posouzení skutkového stavu v té podobě, jak jej zjistili daňové orgány. S hmotněprávním názorem daňových orgánů ohledně neuznání daňových výdajů jako účinných se soud v plném rozsahu ztotožňuje, žalovaný ve svém rozhodnutí vyčerpávajícím posoudil hmotněprávní stránku v dané věci. Ve zde projednávané věci ohledně společnosti EQUIMONARH a EQUISPORT však neobstál právě onen skutkový stav, který měly daňové orgány zjistit co nejúplněji, což neudělaly a zatížily tak daňové řízení procesní vadou.
54. Ve zde projednávané věci dle názoru soudu ve světle výše popsaných skutečností tak došlo k porušení ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu, když správce daně a posléze žalovaný neprovedli žalobcem navržené důkazy ohledně daňově uznatelných výdajů fakturovaných společnostmi EQUISPORT a EQUIMONARCH, čímž nezjistily skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji.
55. Soud tedy po přezkumu napadeného rozhodnutí konstatuje, že žaloba je důvodná a soud napadené rozhodnutí dle § 76 odst. 1 b) s.ř.s. zrušuje pro vady řízení bez nařízení jednání a věc vrací žalovanému k novému projednání. Soud spatřuje naplnění podmínky § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. v již zmiňovaném neprovedení navrhovaných důkazů, přičemž má soud za to, že právě z těchto důvodů vyžaduje skutkový stav zásadní doplnění. Žalovaný tak v novém projednání znovu posoudí provedení žalobcem navržených důkazů, přičemž žalovaný zohlední názor zdejšího soudu.

Náklady řízení

56. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému.
57. Žalobci tak krajský soud přiznal náklady právního zastoupení a soudní poplatek. Při stanovení výše náhrady právního zastoupení postupoval krajský soud dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb,

(dále jen „vyhl. č. 177/1996 Sb.“) a přiznal úspěšnému žalobci proti žalovanému tyto náklady:

- odměna advokáta za 3 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, podání na výzvu soudu/§11 odst. 1 písm. a), d) vyhl. č. 177/1996 Sb./) dle § 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši 9 300 Kč (3 x 3 100 Kč);
- paušální náhrada hotových výdajů advokáta za 3 úkony právní služby po 300 Kč ve výši 900 Kč (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, podání na výzvu soudu /§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb./).
- navýšení 21% DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s., tj. 2 142 Kč.

58. Dále krajský soud přiznal žalobci právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. **Celkové náklady řízení**, které je žalovaný povinen uhradit žalobci, tak činí **15 342 Kč**. Platební místo bylo určeno v souladu s ust. § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.s.ř.“) ve spojení s ust. § 64 s.ř.s. Lhůta ke splnění uložené povinnosti byla určena v souladu s ust. § 160 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s ust. § 64 s.ř.s.

Poučení:

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

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

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

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

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

Pardubice 7. června 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.

Shodu s prvopisem potvrzuje

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje