



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **D. s. a.s.,**
zastoupeného 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. 9634/16/5300-22443-711377,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územního pracoviště v Pardubicích č.j. 1001253/15/2801-50525-607304 ze dne 28. 1. 2015. Na základě zprávy o daňové kontrole č.j. 875371/15/2809-60563-609037

ze dne 26. 5. 2015 byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2010 ve výši 215 669,- Kč a penále ve výši 43 133,- Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, načež žalovaný změnil rozhodnutí správce daně tak, že doměřenou daň snížil na částku 211 699,- Kč a penále snížil na částku 42 333,- Kč. Žalobce žalobou podanou u zdejšího soudu napadal 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, 52 Af 58/2017.

Žalobní body:

2. Žalobce žalovanému vytýká, 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 žalobce důvodně odepřel podepsat, čímž správce daně nesprávně aplikoval § 88 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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 žalobci povinnost zbytečně a zdlouhavě dohledávat odůvodnění dodatečného platebního výměru.
3. Jako další pochybení žalobce vytýká 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 jím navržených svědků Ing. M. P., bývalého předsedy představenstva, Ing. V. B., bývalé účetní a H. J., bývalé ekonomky a ředitelky žalobce.
4. Žalobce také namítá, že správce daně a následně žalovaný opírají svá skutková zjištění o důkazy, které nemohou potvrzovat tvrzené skutečnosti, zejména se jedná o podklad pro tisk vstupenek a zároveň žalobce namítá, že byly ignorovány jiné důkazy svědčící v jeho prospěch.
5. Závěrem žalobce odkazuje na svá tvrzení ke konkrétním bodům obsažená v odvolání, jelikož jsou důvody žaloby z větší části shodné s důvody v odvolání proti rozhodnutí správce daně.
6. Žalobce navrhl, 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 neztotožňuje s tvrzením žalobce, že pochybil při hodnocení důkazů, jelikož se řídil zásadou volného hodnocení důkazů a respektoval zákonné rozložení důkazního břemene. Žalovaný nesouhlasí s argumentací žalobce, 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 žalobce 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 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, z čehož vyplývá, že žalobce odmítl zprávu podepsat, jelikož správce daně neprovedl jím navrhované důkazy a opírá se o irelevantní důkazy, přičemž žalobce nesouhlasil 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. 1001253/15/2801-50525-607304, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2010 v celkové částce 215 669,- Kč a penále v částce 43 133,- Kč.
11. Proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce dne 26. 6. 2015 odvolání, na základě kterého žalovaný dne 11. 3. 2016 rozhodnutím č.j. 9634/16/5300-22443-711377 změnil napadený dodatečný platební výměr tak, že doměřená daň z přidané hodnoty byla snížena na částku 211 669,- Kč a penále na částku 42 333,- Kč, ve zbytku dodatečný platební výměr ponechal beze změny.
12. Uvedené rozhodnutí žalovaného je předmětem tohoto soudního přezkumu. Žalobce proti žalovanému rozhodnutí namítá v jádru stejné námitky, jaké uvedl v odvolání proti rozhodnutí správce daně. Žalobce předně nesouhlasí s doměřením daně z přidané hodnoty u zdanitelných plnění týkajících se prodeje vstupenek na 120. Velkou pardubickou Steeplechase (dále také jen „VPS“). Konkrétně se mělo jednat o vstupenky poskytnuté společností F. C., s.r.o. (dále jen „F. C.“), S. T., a.s. (dále jen „S.“) a vstupenek pod označením „Angličani“ a „bez ceny“ poskytnuté neznámému subjektu.
13. Žalovaný ve shodě se správcem daně opřeli svá skutková zjištění o listinu nazvanou „PODLAKDY PRO TISK VSTUPENEK NA 120. VELKOU PARDUBICKOU STEEPLCHASE“ (dále jen „PODKLADY“), kterou správci daně předložil žalobce v rámci daňové kontroly. V souvislosti s tímto byli vyslechnuti svědci J. N., bývalý předseda představenstva žalobce, H. J., bývalá ekonomka žalobce, Ing. J. K., bývalý místopředseda představenstva, R. V., bývalá asistentka ekonomického ředitele a D. L. ze společnosti R. ČR a.s. (dále jen „R.“). Jako důkaz byl proveden záznam žalobce z jednání mezi ním a p. Ing. V. B., bývalou účetní žalobce. Ta v obecné rovině ke vstupenkám uvedla, že byly s partnery řešeny ve smlouvách o reklamě nebo o pronájmu lóže. Dále sdělila, že ke vstupenkám nemá bližší informace. J. N. správci daně sdělil, že vstupenky nebyly představenstvem řešeny a že tuto agendu řešil ředitel společnosti.
14. Ke vstupenkám pro společnost R. správce daně zjistil z PODKLADŮ, že bylo pro tuto společnost poskytnuto 60 vstupenek na tribunu A do 3. patra do lóže 32. Na faktuře č. X bylo vyfakturováno pouze 40 vstupenek v celkové částce 40 000,- Kč. Správce daně sice doměřil žalobci daň z přidané hodnoty ve výši 4 000,- Kč, avšak žalovaný právě v tomto

ohledu dodatečný platební výměr ve prospěch žalobce změnil, neboť uzavřel, že nebylo prokázáno uskutečněné zdanitelné plnění.

15. Dle PODKLADŮ správce daně dále zjistil, že společnosti F. C. bylo poskytnuto celkem 180 vstupenek na tribunu A do 4. patra lóže 41. Nebyla předložena žádná smlouva ani faktura, z níž by vyplývalo poskytnutí 180 vstupenek společnosti F. C. Pan Ing. K., bývalý místopředseda představenstva, na dotaz správce daně dne 15.9.2014 sdělil, že musí existovat ještě nějaká další smlouva a jistě muselo být vyfakturováno, není totiž možné, aby beze smlouvy byly komukoliv poskytnuty vstupenky, přičemž rovněž 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. Svědkyně H. J. správci daně sdělila, že byly tištěny náhradní vstupenky. R. V., bývalá asistentka ekonomického ředitele, uvedla, že neví, zda byly vstupenky uvedené společnosti poskytnuty. Společnost F. C. zaslala správci daně odpověď k výzvě k podání informací, ve které je obsažena Dohoda o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků ze dne 30.11.2010, doložila dvě faktury ze dne 30. 11. 2010 a ze dne 10. 8. 2010. Ani jedna tato písemnost se však netýkala poskytnutých vstupenek. Společnost nepochybnila, že jí byly vstupenky za úplaty poskytnuty, k této otázce se nevyjádřila. Správce daně vzhledem ke zjištěným skutečnostem doměřil žalobci daň z přidané hodnoty ve výši 43 846,- Kč. K výpočtu částky správce daně použil hodnotu vstupenky určené pro společnost Česká pojišťovna a.s. v sousední lóži, jejíž hodnota činila 1 217,95,- Kč bez daně z přidané hodnoty.
16. Dále správce daně dle PODKLADŮ zjistil, že žalobce poskytl 156 ks vstupenek bez ceny na tribunu A 4. patro lóže 43 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. Svědek Ing. J. K. správci daně dne 15.9.2014 sdělil, že šlo o standardní vztah, byla to záležitost pan předsedy představenstva. Mělo se jednat o smluvní vztah s blíže neurčenou cestovní kanceláří, která zajišťovala vstupenky pro cizince. Svědkyně R. V. dne 15.9.2014 uvedla, že se jednalo o „anglickou lóži“, přičemž nic bližšího říct nemůže, jelikož vstupenky přebírala paní K. H. J. se pouze odkázala na informace, které poskytla Policii ČR. Z podkladů Policie ČR správce daně zjistil, že dle písemných informací poskytnutých H. J. ze dne 30.3.2012 mělo jít o skupinu osob, kterým byly vstupenky poskytnuty prostřednictvím agentury C. & D. V roce 2010 byla uvedena cena jedné vstupenky včetně občerstvení 2 800,- Kč. Vzhledem k těmto skutečnostem správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty ve výši 72 815,- Kč. Při stanovení ceny správce daně použil uvedené informace od Policie ČR.
17. Správce daně dále z PODKLADŮ zjistil, že bylo poskytnuto na VPS společnosti S. 60 vstupenek na tribunu D do 2. patra lóže č. 204. Žalobce na základě žádosti správce daně předložil e-mailovou zprávu od marketingového manažera společnosti S. ze dne 28. 8. 2014, který potvrdil počet poskytnutých vstupenek s tím, že vstupenky nebyly ze strany žalobce předmětem fakturace ani předmětem dodatku jakéhokoliv smluvního závazku. Vzhledem k těmto skutečnostem doměřil správce daně žalobci daň z přidané hodnoty ve výši 56 000,- Kč. Při stanovení ceny vstupenek vycházel správce daně ze vstupenek pro společnost R. P. spol. s r.o., které bylo poskytnuto rovněž 60 vstupenek ve 2. patře tribuny D, lóže 208, kde cena všech vstupenek činila 280 000,-, z čehož 56 000,- Kč činila daň z přidané hodnoty.

18. Dle PODKLADŮ bylo dále poskytnuto blíže neurčenému subjektu 360 vstupenek na tribunu A do lóže 31, přičemž na 180 vstupenkách je uvedena cena 1 300,- Kč a na zbylých 180 vstupenkách je uvedeno „bez ceny“. Na dotaz správce daně žalobce nepředložil žádnou smlouvu, fakturu či jinou písemnost, ze které by plynulo vyúčtování těchto vstupenek. Ani svědci Ing. J. K. a R. V. nebyli schopni sdělit, komu byly tyto vstupenky určeny a skutečně poskytnuty a dále, zda byly vyfakturovány. Správce daně tak doměřil žalobci daň z přidané hodnoty ve výši 39 008,- Kč, když vycházel z ceny uvedené na vstupence do této lóže i ve vztahu ke vstupenkám „bez ceny.“
19. Žalovaný k odvolání žalobce dodatečný platební výměr změnil ve vztahu ke skutkovým zjištěním ohledně vstupenek poskytnutých společnosti R., když uzavřel, že poskytnutí 20 vstupenek na tribunu A, 3. patro do lóže 32 uvedené společnosti nebylo prokázáno, proto snížil doměřenou daň z přidané hodnoty o 4 000,- Kč (na to navazovalo rovněž snížení penále). Ve zbytku byl dodatečný platební výměr ponechán beze změny.
20. Žalobce v řízení před soudem navrhl provedení dokazování, a to konkrétně 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 A. R. Z listinných důkazů pak žalobce navrhl 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 reagoval žalobce na výzvu soudu ze dne 22. 2. 2017, kdy byl vyzván ke konkretizaci prokazovaných tvrzení. Žalobce setrval na navržených důkazech zejména členů představenstva a především vyzdvihl důvodnost listinných důkazů a výslech Ing. arch. 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 2010.

Posouzení věci krajským soudem:

21. 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 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 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 z dílčí argumentace 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).
22. Krajský soud při posuzování použitelnosti zprávy o daňové kontrole jako odůvodnění vydaného dodatečného platebního výměru za situace, kdy žalobce odepřel 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 žalobce byl o následcích odepření podpisu poučen a ani on sám toto nespороval. Žalobce odůvodňuje odepření podpisu tím, že správce daně neprovedl všechny jím 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 2010, proč jejich výsledek považuje za nadbytečný (str. 126 -134).

23. 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). Uvedená žalobní námitka proto byla vyhodnocena jako nedůvodná.
24. Žalobce dále vytýká dodatečnému platebnímu výměru, že tento místo odůvodnění toliko odkazuje na zprávu o daňové kontrole, která je však velmi rozsáhlá a nepřehledná. Z toho důvodu pokládá žalobce 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 žalobcem, 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 žalobce byl schopen se ve zprávě zorientovat, když uvádí čísla stran, na kterých je možné najít odůvodnění předmětného dodatečného platebního výměru. Požadavky na odůvodnění stanovené Ústavním soudem ve výše citovaném nálezu tak byly správcem daně naplněny. Konečně

žalovaný vydal na základě odvolání žalobce napadené rozhodnutí, ve kterém jsou popisovány skutečnosti vztahující se k dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2010, tedy ve vztahu k žalovanému rozhodnutí pak žalobce ani nemůže důvodně tvrdit případnou nepřehlednost či dokonce nepřezkoumatelnost. I sám žalobce v jedné žalobě uplatnil námitky proti vícero dodatečně vydaným platebním výměrům a následně vydaným rozhodnutím žalovaného (byly soudem vyloučeny k samostatnému projednání a rozhodnutí ve věci), čímž prokázal, že souhrnné zpracování zprávy o daňové kontrole mu nezabránilo v řádném uplatnění jeho procesního práva na soudní ochranu.

25. Dále soud přezkoumal, 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).*“
26. 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.*“
27. 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.”

28. V projednávaném případě vznikly správci daně důvodné pochybnosti o úplnosti daňových tvrzení, konkrétně o poskytnutých vstupenkách partnerům žalobce a dalším subjektům na VPS v říjnu 2010, a to na základě písemnosti označené jako „PODKLADY PRO TISK VSTUPENEK NA 120. VELKOU PARDUBICKOU STEEPLECHASE“, kterou správci daně poskytl sám žalobce dne 17. 4. 2014. Tyto PODKLADY byly základem dalšího zjišťování správce 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 nespátňuje jediný důvod, pro který by tyto PODKLADY nemohly být užity v kontrolním řízení správcem daně, zejména, když je žalobce sám jako podklad předložil. Správce přitom nevycházel izolovaně z PODKLADŮ, nýbrž své závěry opřel o svědectví a další důkazy, jak popsáno ve vztahu k jednotlivým společnostem shora. Pro nepoužitelnost PODKLADŮ nesvědčí ani fakt, že z obdobných písemností předložených žalobcem čerpal správce daně již v minulosti a dále to, že sám žalobce tuto písemnost použil ve vztahu k Policii ČR.
29. Správce daně dle krajského soudu tak nepochybil v případě doměření daně z přidané hodnoty za poskytnuté vstupenky společnosti F. C. Dle PODKLADŮ správce daně zjistil, že bylo společnosti F. C. poskytnuto celkem 180 vstupenek na tribunu A do 4. patra lóže 41. Svědek Ing. J. K. na dotaz správce daně sdělil, že musí existovat smlouva a jistě muselo být poskytnutí vstupenek vyfakturováno, není totiž možné, aby beze smlouvy byly komukoliv poskytnuty vstupenky, přičemž odmítl, že by vstupenky byly poskytnuty zdarma. Při výpovědi R. V. sdělila, že neví, zda byly vstupenky poskytnuty zdarma, ani na základě jaké smlouvy by poskytnuty být měly. Svědkyně H. J. správci daně sdělila, že byly vydávány „náhradní vstupenky“, aniž by své tvrzení opět jakkoliv doložila, či aniž by žalobce takovou alternativu ozřejmil a podložil. Společnost F. C. zaslala správci daně odpověď, ve které je obsažena dohoda o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků společně se dvěma fakturami, avšak ani jedna tato písemnost se nevztahuje na poskytnuté vstupenky, uvedená společnost však obdržení vstupenek žádným způsobem nepopřela, naopak zaslala dvě faktury. Správce daně proto správně přistoupil k stanovení daně dle pomůcek dle § 98 daňového řádu. Správce daně jako pomůcku vhodně zvolil cenu vstupenek poskytnuté společnosti Č. p. a.s. do přilehlé lóže se srovnatelnou kapacitou.
30. V souladu se zákonem postupoval správce daně rovněž v případě vstupenek 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. Svědek Ing. J. K. správci daně sdělil, že šlo o standardní vztah, mělo se jednat o vztah s cestovní kanceláří, přičemž svědkyně R. V. uvedla, že se jednalo o „anglickou lóži“, přičemž nic bližšího říct nemůže, jelikož vstupenky přebírala paní K.. Svědkyně H. J. odkázala na informace, které poskytla Policii ČR, když z podkladů Policie ČR správce daně zjistil, že mělo jít o skupinu lidí, kterým byly lístky poskytnuty prostřednictvím agentury C. & D. Tím že žalobce nebyl schopen správci daně jakkoliv doložit smluvní vztah s tímto partnerem, neunesl své břemeno tvrzení a správce daně přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek v souladu s § 98 daňového řádu. Správce daně použil pro stanovení ceny vstupenky podklady Policie ČR, přičemž v roce 2010 činila cena jedné vstupenky 2 800,- Kč.

31. Soud dále souhlasí i s postupem správce daně v doměření daně z přidané hodnoty z poskytnutých vstupenek společnosti S. Žalobce měl podle PODKLADŮ poskytnout 60 vstupenek společnosti S., přičemž sama společnost na výzvu správce daně uvedla, že vstupenky ze strany žalobce nebyly nikdy vyfakturovány. V momentě, kdy ani sám žalobce nepopírá toto tvrzení, přistoupil správce daně ke stanovení daně pomocí pomůcek v souladu s § 98 daňového řádu, konkrétně za použití ceny vstupenky obsažené ve faktuře pro společnost R. P. S. spol. s r.o., které byly poskytnuty vstupenky v přílehlé lóži za obdobných podmínek.
32. Soud považuje za správný také postup správce daně, když doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za vstupenky, které žalobce poskytl blíže neurčenému subjektu. Z PODKLADŮ je patrné, že žalobce vystavil 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 žalobce nepředložil žádnou fakturu či jinou písemnost, ze které by plynulo vyúčtování těchto vstupenek. Ani svědci Ing. J. K. a R. V. nebyli schopni sdělit, komu byly tyto vstupenky poskytnuty a zda byly vyfakturovány. Správce daně na základě těchto zjištění tak správně doměřil daň z přidané hodnoty za 180 poskytnutých vstupenek v ceně 1 300,- Kč za jednu vstupenku.
33. 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 žalobcových daňových tvrzení, jejichž důvodnost podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokázal PODKLADY předloženými žalobci, přičemž důkazní břemeno se podle § 92 odst. 3 daňového řádu přeneslo opět na stranu žalobce. Žalobce však nedoložil žádné nové důkazy k prokázání svých tvrzení, a ani netvrdil 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 žalobce tvrdí, že poskytnuté vstupenky, jak uvádí daňové 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 a pochybnosti správce daně potvrzující. V případech vstupenek pro společnost F. C. sice vypovídala H. J. o tom, že byly vydávány náhradní vstupenky, toto však nebyla schopná nijak specifikovat. Nadto takové tvrzení samo o sobě neobstojí, obzvláště v případě, kdy uvedená společnost nepotvrdila, že by nějaké náhradní vstupenky ze strany žalobce obdržela. Pokud by soud bral tvrzení H. J. bez dalšího za prokázané, vznikala by situace,

kdy každá „nepřiznaná“ vstupenka by mohla být považována za „náhradní,“ což nelze akceptovat.

34. 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.
35. Soud si je vědom toho, že žalobce nebyl v daňovém řízení nečinný a navrhoval četné důkazní prostředky. Žalobce apeloval zejména na výsledk 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 sám žalobce netvrdí zcela konkrétní skutečnosti, které by byly pro věc relevantní, a navrhuje pouze obecný výsledek svědků. Není úkolem soudu domýšlet za účastníka skutečnosti, které by mohl účastníkem navrhovaný svědek sdělit. V případě Ing. M. P. žalobce pouze uvedl, 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 žalobce nespatoval. Žalovaný ve svém rozhodnutí správně zdůraznil, že členové představenstva a dozorčí rady se nepodíleli na každodenním chodu společnosti, což žalobce rovněž nespatoval. Žalobce nadto již předložil veškeré smlouvy, které se dle něj pojily k poskytnutým vstupenkám, dokonce správce daně disponoval vyjádřeními dotčených společností. Bezúčelný by byl také výsledek pana R., jelikož tento byl dle tvrzení žalobce správcem softwaru tisku vstupenek, nikoliv osobou, která měl na starost klienty, jimž byly vstupenky skutečně poskytovány. Nadto právě PODKLADY byly písemným podkladem prokazujícím počty vstupenek. Lichá je také argumentace žalobce, že výsledkem Ing. V. B. před soudem by vyvstaly jiné skutečnosti, než z žalobcem předložených zápisů z jednání provedených mezi žalobcem a Ing. V. B. Žalobce sám předložil tyto záznamy správci daně jako důkaz, proto za situace, kdy žalobce nesděluje konkrétní skutečnosti k prokázání, je na místě hodnotit výsledek této svědkyně za nadbytečný. U ostatních navržených svědků žalobce opět neuvádí, jaké skutečnosti by jejich výsledkem měly být prokázány, ani blíže neurčuje, jak byli navrhovaní svědci do procesu poskytování vstupenek zapojeni.
36. Žalobcem 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 S. a F. C.). Za nadbytečné považuje soud také provedení důkazu „Podklady k tisku vstupenek na Velkou pardubickou steeplechase v letech 2010 od společnosti M. C., a.s.,“ a to z důvodu, že správci daně již sám žalobce předložil jiné „Podklady pro tisk vstupenek na Velkou pardubickou Steeplechase 2010“, 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 žalobcem navržené důkazy a rozhodl, že navrhované důkazy

nebudou pro nadbytečnost prováděny. Žalobcova námitka směřující proti neprovedení navrhovaných důkazů a nesprávnému zjištění skutkového stavu v průběhu daňového řízení je tedy 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.

37. Krajský soud uzavírá, že žalobce měl svoji povinnost tvrzení a povinnost důkazní splnit v daňovém řízení. Doměření daně je důsledkem neunesení důkazního břemene. Je to právě žalobce, kdo zná skutkové okolnosti rozhodné pro stanovení daně, tedy měl je správci daně přednést a prokázat. Této své povinnosti však žalobce nedostál, proto mu byla v souladu se zákonem doměřena daň z přidané hodnoty, jak již uvedeno shora.
38. Vzhledem k tomu, že žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud podle § 78 odst. 7 zamítnout.

Náklady řízení:

39. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., přičemž neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení neměl 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 29. ledna 2018

JUDr. Jan Dvořák, v. r.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje