



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobce: **Dostihový spolek, a. s.**, se sídlem Pražská 607, Pardubice, zastoupen Mgr. Lukášem Kulhánkem, advokátem se sídlem Na Cihelnách 9, Jaroměř, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2019, č. j. 4332/19/5200-11434-707700, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice ze dne 26. 7. 2023, č. j. 52 Af 7/2019 - 253,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj vydal dne 26. 5. 2015 dodatečný platební výměr č. j. 1001902/15/2801-50525-607304, jímž doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 301 530 Kč a penále ve výši 60 306 Kč, a stejného dne i další dodatečný platební výměr č. j. 1001914/15/2801-50525-607304, kterým doměřil daňovou ztrátu z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši -507 518 Kč a penále ve výši 5 075 Kč.

[2] První rozhodnutí o odvoláních proti těmto dodatečným platebním výměrům ze dne 9. 12. 2016, č. j. 54922/16/5200-11434-711322, zrušil Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 7. 6. 2018, č. j. 52 Af 6/2017 - 177, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Většinu žalobních námitek krajský soud shledal nedůvodnou, uznal pouze, že žalovaný nesprávně zjistil skutkový stav a neprovedl navrhované důkazy ve vztahu k výdajům na nákup věcných cen pro vítěze dostihových závodů a sportovních akcí od společnosti „EQUIMONARCH“ a „EQUISPORT“ v celkové částce 251 738 Kč.

[3] Žalovaný po doplnění dokazování novým rozhodnutím ze dne 31. 1. 2019, č. j. 4332/19/5200-1134-707700, změnil dodatečný platební výměr za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 tak, že částku 301 530 Kč snížil na částku 290 130 Kč a částku penále z 60 306 Kč snížil na částku 58 026 Kč. Dodatečný platební výměr za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 změnil tak, že částku daňové ztráty ve výši -507 518 Kč změnil na částku -588 668 Kč a částku penále ve výši 5 075 Kč na částku 5 886 Kč.

[4] Žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí zamítl krajský soud rozsudkem ze dne 26. 2. 2020, č. j. 52 Af 7/2019 - 163. Tento rozsudek byl v kasačním řízení zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2021, č. j. 2 Afs 117/2020 - 70, a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. Důvodem bylo nedostatečné vypořádání stěžejní žalobní námitky, podle níž nebyly předmětem zdanění skutečné příjmy, ale příjmy fiktivní, a nedostatky v dokazování; kasační soud naopak nepřisvědčil námitce prekluze.

[5] Krajský soud v dalším rozsudku ze dne 22. 12. 2021, č. j. 52 Af 7/2019 - 224, uvedl, že se zabýval žalobní námitkou, podle níž neměla být doměřena daň z příjmů z prodeje vstupenek na 120. a 121. Velkou pardubickou Steeplechase, které byly poskytnuty společností FRANCE CAR, s. r. o. a SYNOT TIP, a. s., a ze vstupenek označených „Angličani“ a „bez ceny“ poskytnutých neznámému subjektu. Dále soud uvedl, že řešil žalobní námitku směřující proti navýšení výnosu o částku „poskytnutou“ společností STAVIS a nezohledněním výdajů v základu daně a navýšením základu daně o DPH za rok 2010 a 2011.

[6] Usoudil, že dosavadní skutkový stav nebylo možné považovat za řádně zjištěný, neboť žalobcem navržené důkazy mají zásadní vliv na posouzení otázky, zda nebyly zdaněny fiktivní výnosy. Doplnění dokazování přitom označil za natolik rozsáhlé, že překračuje možnosti doplnění dokazování v soudním řízení. Proto rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. b) a § 78 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[7] Také v pořadí druhý rozsudek krajského soudu ze dne 22. 12. 2021 byl napaden kasační stížností. Nejvyšší správní soud i tento rozsudek zrušil a to rozhodnutím ze dne 8. 2. 2023, č. j. 2 Afs 29/2022 - 35. Konstatoval, že v důsledku zrušení rozhodnutí žalovaného po upřesnění důkazů, se krajský soud opět nijak nezabýval zásadní žalobní námitkou popírající, že se jednalo o skutečný a zdanitelný příjem, ale o příjem fiktivní. Krajský soud tedy nerespektoval závazný právní názor, že je povinen se touto námitkou zabývat, aniž by vyhodnotil potřebu důkazů, kvůli nimž rozhodnutí žalovaného zrušil.

pokračování

[8] Krajský soud v nyní napadeném rozsudku konstatoval, že důkazní břemeno nesl žalobce, který měl prokázat, že s poskytnutím vstupenek nebyl spojen výnos. V napadeném rozsudku rozsáhle uvedl jednotlivá zjištění plynoucí z výslechů svědků. Na jejich základě vzal za prokázané, že se všemi sponzory byla uzavřena smlouva a že od velikosti sponzorského příspěvku se odvíjel pronájem lóže/počet vstupenek (případně i catering), a že tito sponzoři obdrželi vstupenky bez ceny, jejichž počet ovšem korespondoval se zněním smlouvy a byl předmětem fakturace. Žádnou výpověď nebylo prokázáno, že by některé vstupenky byly považovány za plnění v rámci smlouvy.

[9] Účastníci řízení i svědci se shodli na tom, že poskytnutí vstupenek bez ceny bylo podmíněno existencí sponzorské smlouvy, která upravuje nejen plnění sponzora, ale současně i protiplnění žalobce. Nelze však vyvodit jednoznačný závěr o tom, že v konkrétně posuzovaných případech protiplnění žalobce vyplývající z uzavřených smluv skutečně zahrnovalo i poskytnutí vstupenek bez ceny. Žalobce, kterého tížilo důkazní břemeno, neprokázal, že plnění, za něž byla daň z příjmů doměřena, nebyla uskutečněna s výnosem. Zprávu o daňové kontrole považoval krajský soud za řádně vypracovanou a odůvodněnou. Mohla tedy plnit funkci důkazu.

[10] Krajský soud tedy uzavřel, že v daném případě, při neprokázání jakéhokoli smluvního závazku a související fakturace do výnosů, se jedná o zcela samostatné reálné plnění podléhající dani z příjmů podle § 18 odst. 1 a § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[11] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s.

[12] Nesouhlasil se závěrem krajského soudu v tom, že neunesl důkazní břemeno. Tento závěr byl totiž založen pouze na selektivním hodnocení důkazů. Nadto byly výslechy svědků provedeny až v roce 2022, tedy s odstupem 11 až 12 let od příslušných zdaňovacích období. Důsledky časového odstupu, tedy zapominání svědků, by nemělo být přičítáno k tíži stěžovatele. Krajský soud vybral z výslechů svědků pouze skutečnosti svědčící v jeho neprospěch. Například z výslechu Ing. arch. P. vyplýval princip realizace dostihových závodů. Za sponzorský příspěvek dostává dárci protiplnění, které se skládá z více dílčích složek. Od pojmenování dostihu, prezentace na sportovišti, zmínění v reklamách, až po možnost účastnit se samotného dostihu. Vstupenky do lóží tak nebyly samostatným obchodním artiklem, ale protiplněním poskytnutým ze strany stěžovatele. Konkrétní počty vstupenek do lóží jsou pak řešeny dodatečně po uzavření smluv.

[13] Krajský soud neprovedl žádný důkaz o tom, že by stěžovatel skutečně měl údajné výnosy. Závěry soudu z protokolů o výsleších svědků v napadeném rozsudku jsou tedy pouze zkreslenou výsečí, které nevytváří reálný obraz. Závěrem uvádí, že daňová kontrola neproběhla a nebyla skončena řádně. Nemůže tedy být relevantním důkazem v řízení. Taktéž stanovení hodnoty poskytnutých vstupenek mělo být provedeno znaleckým posudkem. Z tohoto důvodu považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný.

[14] Žalovaný se ve vyjádření zcela ztotožnil se závěry krajského soudu. Časový odstup dle jeho názoru neměl vliv na vypovídací hodnotu svědeckých výpovědí. Upozornil, že nelze zaměňovat vstupenky bez ceny za vstupenky volné s nulovou hodnotou. Uvedl, že svědeckou výpovědí bylo jednoznačně potvrzeno, že jak plnění sponzora, tak protiplnění stěžovatele je upraveno jednou smlouvou, a jako takové je sponzorovi fakturováno, a že tak na vstupenky bez ceny, uvedené v podkladech pro tisk vstupenek za roky 2010 a 2011, mají nárok/právo pouze smluvní partneři stěžovatele, tedy partneři se kterými byla podepsána smlouva o reklamě a kterým bylo reklamní plnění fakturováno. Vstupenky nebyly poskytnuty zdarma a mělo o nich být fakturováno ve výnosech.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti, je podána oprávněnou osobou, která je zastoupena advokátem.

[16] V souzené věci však jde o opakovanou kasační stížnosti, soud se proto nejprve zabýval otázkou její přípustnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je „*kasační stížnost nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*“ Nejvyšší správní soud se tak nemůže zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil (srov. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05).

[17] K přípustnosti opakované kasační stížnosti lze dále odkázat na usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, v němž se konstatuje: „*Opakovaná kasační stížnost, v níž stěžovatel vznesl pouze námitky, které mohl uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřijatelná. Ze zákazu opakované kasační stížnosti platí výjimky pro případy, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Posouzení toho, které námitky mohl stěžovatel uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, závisí na konkrétních okolnostech případu.*“ V projednávané věci byly předchozí rozsudky krajského soudu zrušeny na základě jak kasační stížnosti žalobce, tak žalovaného, a to z důvodu, že se soud nezabýval jednou z žalobních námitek a neřídil se závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku. V obou případech tedy z důvodu nepřezkoumatelnosti. V kasační stížnosti stěžovatel nyní brojí zejména proti posouzení obsahu svědeckých výpovědí. Nejvyšší správní soud se tedy v předchozích řízeních nezabýval otázkami, které jsou nyní předmětem kasační stížnosti, ta je proto přípustná.

[18] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

pokračování

[19] Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že řízení před správními soudy, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno zásadou dispoziční. Jak vyplývá z konstantní judikatury, obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 - 70, či ze dne 18. 6. 2020, č. j. 1 Afs 47/2020 - 37).

[20] Je na stěžovateli, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu. Uplatněné kasační námitky musí rovněž odpovídat tomu, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem, který napadá rozhodnutí krajského soudu. Stěžovatel tedy musí v kasační stížnosti předestřít polemiku se závěry napadeného rozsudku. Úkolem Nejvyššího správního soudu není nahrazovat činnost krajského soudu a opětovně přezkoumávat napadené rozhodnutí správního orgánu, jako kdyby rozhodnutí krajského soudu neexistovalo. Uvedení konkrétních kasačních námitek nelze zpravidla nahradit zopakováním námitek uplatněných v předchozích podáních nebo pouhým odkazem na tato podání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005 - 74, publ. Pod č. 939/2006 Sb. NSS). Povinností stěžovatele je sdělit, z jakých důvodů závěry krajského soudu považuje za nezákonné, nikoliv pouze vyjádřit obecný nesouhlas s jeho rozhodnutím.

[21] K obecnosti formulace žalobních bodů se opakovaně vyjadřoval rozšířený senát a tyto závěry lze plně vztáhnout také na formulaci kasačních námitek (ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS a ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Dle těchto rozhodnutí musí námitkové body konkrétně mířit proti napadenému rozhodnutí a dostatečně jasně uvádět individuální argumentaci mířící proti závěrům krajského soudu. Kasační stížnost nemůže zůstat jen u obecných frází typu že krajský soud nesprávně vyhodnotil důkazy, aniž by stěžovatel konkrétně uvedl, ve vztahu k jakým důkazům takovéto nesprávné hodnocení spočívá, nebo co z nich měl soud nedostatečně zjistit. Kasační přezkum je možný jen v rozsahu, v jakém k tomu stěžovatel svou formulací kasačních námitek vytvoří prostor.

[22] Stěžejní kasační námitkou stěžovatele je, že krajský soud selektivně hodnotil provedené důkazy. Z výslechnů svědků soud rekapituloval pouze skutečnosti svědčící v jeho neprospěch. Samotné výslechy pak byly ovlivněny v jeho neprospěch velkým časovým odstupem, což negativně ovlivnilo i jejich vypovídací schopnost.

[23] S ohledem na výše uvedené musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že kasační stížnost je do značné míry velmi obecná. Stěžovatel neuvádí žádná konkrétní skutková zjištění, která krajský soud opomněl rekapitulovat nebo která hodnotil v rozporu s realitou. Nespecifikoval ani skutečnosti, které měl soud opomenout rekapitulovat a z výslechu kterých konkrétních osob. Naopak velmi obecně požadoval, aby Nejvyšší správní soud prošel protokoly o výpovědích svědků a sám z nich znovu učinil skutková zjištění. Jak již kasační soud uvedl, není jeho úkolem domýslit argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta. Je to právě dostatečně jasná a konkrétní argumentace stěžovatele, která s ohledem na dispoziční zásadu soudního přezkumu vymezuje mantinely, ve kterých se může soud pohybovat.

[24] Stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje konkrétně pouze na výpověď Ing. arch. P. Z ní měl soud zjistit základní vztah mezi sponzorem a provozovatelem dostihu, který spočíval na jedné straně v poskytnutí sponzorského daru a na druhé z protiplnění, které tvořilo například i umožnění volného vstupu na sponzorovaný dostih. To mělo plynout také z dalších výpovědí svědků, které ovšem již stěžovatel v kasační stížnosti nijak nekonkretizuje. Krajský soud však tyto závěry prakticky přebírá v bodě 50. napadeného rozsudku, kde uzavřel, že *„se všemi sponzory byla uzavřena smlouva a že od velikosti sponzorského příspěvku se odvíjel pronájem lóže/počet vstupenek (případně i catering), a že tyto sponzoři obdrželi vstupenky bez ceny, jejichž počet ovšem korespondoval se zněním smlouvy a byl předmětem fakturace.“*

[25] Výpověď svědka P. tedy krajský soud (v rámci vymezení kasačních bodů) nehodnotil selektivně, neboť přesně informaci, na kterou stěžovatel upozorňuje v kasační stížnosti, převzal do svých závěrů.

[26] Pokud jde o značný časový odstup, který podle stěžovatele ovlivnil výpovědi svědků, Nejvyšší správní soud konstatuje, že v kasační stížnosti nijak neupřesnil, které výpovědi byly tímto časovým odstupem ovlivněny, či jak se tento časový odstup konkrétně projevil k jeho tíži. Kasační soud podotýká, že je věcí daňového subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů pamatoval na povinnost svá daňově relevantní tvrzení náležitě prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 - 32). Stěžovatel nevedl řádnou evidenci vydaných vstupenek, resp. si nezajistil dostatek jiných spolehlivých důkazů za účelem prokázání vlastních daňových tvrzení, a zřejmě předpokládal, že svou činnost bude schopen prokázat prostřednictvím svědků. Případné negativní důsledky toho, že výpověď svědka je následně neprůkazná či že svědek si s odstupem času okolnosti nepamatuje a nevybaví, nese stěžovatel, nikoli správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020 - 48).

[27] Dále stěžovatel velmi obecně argumentuje, že vzhledem k ostatním důkazům nemohl krajský soud dojít k závěru, že vstupenky byly samostatným obchodním artiklem. Nejvyšší správní soud na tomto místě musí připomenout samotnou podstatu posuzované věci. Krajský soud sice obecně připustil, že v případě sponzorských smluv obdrželi jednotliví sponzoři smluvně upravené protiplnění, které mohlo spočívat mimo jiné také v umožnění volného přístupu na konkrétní dostih, tedy v poskytnutí vstupenek bez ceny. V nyní posuzovaném případě však správce měl pochybnosti o tom, zda stěžovatel řádně zdanil příjem plynoucí z poskytnutí vstupenek společností FRANCE CAR, s. r. o. a SYNOT TIP, a. s., a ze vstupenek označených „Angličani“ a „bez ceny“ poskytnutých neznámému subjektu. Vyzval jej proto k prokázání skutečností ve smyslu § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Bylo povinností stěžovatele, aby prokázal, že dotčené vstupenky byly poskytnuty jako protiplnění sponzorských smluv. To je také hlavní otázkou v nyní souzené věci, jestli stěžovatel prokázal, že zmíněné vstupenky byly skutečně poskytnuty jako protiplnění sponzorských smluv, či zda byl výnos z nich získaný řádně zdaněn.

[28] To se však stěžovateli prokázat nepodařilo. Jeho argumentace, že správce daně požaduje, aby jedno plnění bylo dvakrát zdaněno je lichá, neboť neprokázal, že tyto vstupenky byly poskytnuty na základě smlouvy či jako protiplnění sponzorského daru.

pokračování

Bylo povinností stěžovatele, aby prokázal na základě jakého smluvního plnění byly vstupenky poskytnuty, a jakým způsobem zdanil výnos z nich získaný.

[29] Vzhledem k velmi obecné kasační argumentaci se Nejvyšší správní soud nemůže podrobně zabývat jednotlivými skutkovými zjištěními. Stěžovatel nijak konkrétně nerozporuje skutečnosti zjištěné krajským soudem, pouze velmi obecně uvedl, že závěr v napadeném rozsudku byl založen na selektivním vnímání a hodnocení provedených důkazů. Na základě této námitky však nemůže kasační soud celkově přezkoumat veškeré provedené důkazy, tím by vystoupil ze své přezkumné role.

[30] Nejvyšší správní soud připomíná, že krajský soud obecně nerozporoval názor stěžovatele ohledně možnosti poskytnutí vstupenek bez ceny jako protiplnění v rámci práv a povinností ze sponzorské smlouvy. Hlavní otázkou u dotčených vstupenek posuzovaných v souzené věci však bylo neprokázání takového vztahu ze strany stěžovatele.

[31] Dalšími kasačními námitkami stěžovatel opět velmi obecně brojil proti průběhu a ukončení daňové kontroly a způsobu určení ceny vstupenek. K námitce týkající se nezákonnosti daňové kontroly Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek ze dne 4. 9. 2019, č. j. 9 Afs 99/2018 - 112, v němž se kasační soud zabýval otázkou zákonnosti této konkrétní daňové kontroly. Vzhledem k obecnosti kasační námitky pak neshledal důvod se od těchto závěrů odchýlit.

[32] Krajský soud se také řádně a přezkoumatelně vypořádal s námitkou týkající se stanovení hodnoty vstupenek.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[34] Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. dubna 2024

Ivo Pospíšil
předseda senátu