



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **Dostihový spolek a. s.**, Pražská 607, Pardubice, zastoupený advokátem Mgr. Lukášem Kulhánkem, Na Cihelnách 9, Jaroměř, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2016, čj. 54916/16/5200-11434-711322, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 2. 10. 2024, čj. 52 Af 3/2017-333,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 5. 2015 Finanční úřad pro Pardubický kraj (správce daně) vyměřil žalobci na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 částku 741 200 Kč a penále ve výši 177 530 Kč. Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání a žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 12. 2016 změnil dodatečný platební výměr správce daně tak, že se doměřená daň z příjmů právnických osob mění na částku 811 800 Kč a povinnost uhradit penále na částku 168 218 Kč. Daňovým orgánům vznikly pochybnosti u zdanitelných plnění týkajících se prodeje vstupenek na 119. Velkou pardubickou Steeplechase (dále také jen „VPS“). Daňové orgány dospěly k závěru, že nemají za prokázané zahrnutí částek za poskytnutí určitých lóží na VPS do výnosů za rok 2009. Pochybnosti ohledně daných vstupenek se podle daňových orgánů žalobci nepodařilo vyvrátit.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u krajského soudu, který jeho žalobu rozsudkem ze dne 22. 1. 2020, čj. 52 Af 3/2017-249, zamítl.

[3] Proti rozsudku krajského soudu ze dne 22. 1. 2020 podal žalobce kasační stížnost, o které NSS rozsudkem ze dne 25. 5. 2021, čj. 10 Afs 42/2020-48, rozhodl tak, že rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud podle NSS opomenul zásadní žalobní námitku, a to, zda a proč lze poskytování vstupenek bez jakéhokoliv protiplnění považovat za zdanitelné daní z příjmů. NSS rovněž uvedl, že některé skutkové závěry krajského soudu jsou nelogické a nesrozumitelné. Krajský soud na jedné straně z vyjádření společnosti FRANCE CAR, s. r. o, dovozuje, že této společnosti určité vstupenky poskytnuty byly, ale na straně druhé dovozuje, že o tomto plnění jsou pochybnosti, protože nejsou známy okolnosti, za jakých byly vstupenky poskytnuty. Podle názoru NSS je ovšem z vyjádření společnosti FRANCE CAR tak, jak je cituje i krajský soud (*„brali to tak, že to ke smlouvám patří“*), zjevné, že určité vstupenky byly této společnosti poskytnuty zdarma. Společnost FRANCE CAR tedy potvrdila bezúplatné nabytí vstupenek. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný. NSS krajskému soudu vytkl také to, že odbyl vypořádání důkazních návrhů tím, že není jasné, co mělo být z výpovědi svědků zjištěno. Tyto návrhy je třeba vnímat v relaci s návrhy uplatněnými v daňovém řízení. NSS se zabýval tím, co mohlo být např. zjištěno výsledkem Ing. arch. Miroslava Petráně, který byl předsedou představenstva stěžovatele a sám rozhodoval o poskytování vstupenek a obhospodařoval je. Jeho výsledkem by bylo ověřitelné nejen neposkytnutí odpovídající finanční úhrady za vstupenky, ale rovněž důvody poskytování těchto vstupenek. To mohlo být spojeno s mimofinančním plněním, případně jeho důvodem mohlo být, že se jednalo o vstupenky neprodejné. Zjistil-li správce daně, že lóže byly vždy plně obsazeny, mělo na obsazenost zřejmě vliv i to, že byly obsazeny i na základě dotčených vstupenek. Nelze tedy předem říci, že by tento výsledek pro výsledek řízení neměl žádný význam.

[4] Krajský soud v dalším řízení rozsudkem označeným v záhlaví rozhodl tak, že žalobu opět zamítl. Zabýval se otázkou, zda poskytnuté vstupenky skupině osob označované jako „Angličané“ (lóže číslo 43 na tribuně A) a vstupenky na lóži číslo 41 na tribuně A, která byla obsazována zástupci společnosti FRANCE CAR, představovaly samostatné plnění podléhající dani z příjmů, a proto je měl žalobce zahrnovat do základu daně kontrolovaných zdaňovacích období, nebo zda sponzorské smlouvy zahrnovaly poskytnutí vstupenek jako součást protiplnění žalobce, a vstupenky tak nebyly samostatným obchodním artiklem. Dále krajský soud v této souvislosti řešil otázku, zda plnění, za něž byla daň z příjmů žalobci doměřena, byla uskutečněna s výnosem pro žalobce, či nikoliv, resp. zda daň byla vyměřena na základě fiktivních, či skutečných plnění, tedy zda žalobce prokázal, že s poskytnutím vstupenek nebyl spojen výnos.

[5] Krajský soud uvedl, že ke vstupenkám označeným jako „Angličané“ ze svědeckých výpovědí Ing. Kunáta a paní V. vyplynulo, že lóže číslo 43 byla s určitostí obsazena, měla kapacitu 156 osob a vstupenky byly vyprodány. Z odpovědi podle trestního řádu od H. J., pověřené v tu dobu řízením žalobce, vyplývá, že lóže číslo 43 na tribuně A byla využívána společností Course and Distance Limited 8 Main Street. V odpovědi je vyčíslena i cena jednoho kusu vstupenky a je v ní rovněž uvedeno, že od roku 2006 je lóže A 43 pravidelně dávána k dispozici blíže neznámé skupině osob označované jako „Angličané“ prostřednictvím zmíněné společnosti. Od roku 2006 není ekonomický úsek schopen vykázat příjmy z prodeje této lóže. Vždy bylo vyrobeno a dodáno do pokladny 156 lístků, tedy na

pokračování

plnou kapacitu lóže, o tom však neexistují žádné doklady. Žalobce v této odpovědi pak dále uvedl, že faktura nebyla vystavena nebo že ji nebylo možné dohledat. Tyto skutečnosti žalobce nepopřel a nepopřel ani závěr daňových orgánů, že sám deklaroval, že prodej 156 vstupenek odběrateli Course Limited nezahrnul do výnosů ovlivňujících základ daně zdaňovacího období roku 2009. V případě lóže číslo 41 na tribuně A o kapacitě 180 osob správce daně i žalovaný vycházeli ze svědecké výpovědi Ing. Kunáta v souvislosti se vstupenkami pro společnost FRANCE CAR. V této svědecké výpovědi Ing. Kunát uvedl, že musela existovat nějaká smlouva k poskytnutí vstupenek, vstupenky určitě nebyly poskytnuty zdarma a určitě mělo být takové poskytnutí vyfakturováno. Správce daně měl k dispozici i smlouvu o dodávce reklamy uzavřenou se společností FRANCE CAR. Součástí této smlouvy nebyl pronájem žádné lóže ani poskytnutí žádných vstupenek do lóže. Společnost FRANCE CAR v odpovědi na žádost žalobce sdělila, že nedisponuje informací, kolik vstupenek jí bylo v roce 2009 poskytnuto, ale že „brali jsme to tak, že to ke smlouvám patří“. Tento závěr rovněž žalobce nenapadl řádnou relevantní námitkou a vyplývá z něj, že tato společnost potvrdila přijetí vstupenek na VPS a že vstupenky nebyly předmětem výše zmíněné smlouvy o dodávce reklamy. Do výnosů roku 2009 byla zahrnuta pouze fakturace týkající se plnění podle uzavřené smlouvy o reklamě. Z těchto skutečností podle krajského soudu vyplynul závěr, že žalobce nepochybně poskytnutí 180 vstupenek společnosti FRANCE CAR ani to, že vstupenky měly být poskytnuty za úplat. Rovněž společnost FRANCE CAR nepochybně, že tyto vstupenky byly poskytnuty za úplat.

[6] Krajský soud dospěl k závěru, že se vstupenkami byly spojeny výnosy, které se reálně projeví v majetkové sféře poplatníka a naplnily tak veškeré definiční znaky zdanitelného příjmu. Jednalo se tedy o zvýšení majetku žalobce skutečné, nikoliv zdánlivé nebo fiktivní. Pokud žalobce tvrdil, že jeho protiplnění vyplývající z uzavřených smluv skutečně zahrnovalo i poskytnutí vstupenek bez ceny, nevyplývá to z důkazů, které byly v daňovém řízení provedeny.

[7] Podle krajského soudu bylo nadbytečné provádět další dokazování navrženými výsledky (zejména Ing. arch. Petráně), neboť z podkladů z daňového řízení jasně vyplývá, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Nepředložil totiž správci daně žádnou fakturu či jinou písemnost, ze kterých by vyplynulo vyúčtování uvedených vstupenek. Žalobce tedy neprokázal, že by mu bylo poskytnuto nějaké protiplnění v souvislosti s poskytnutím vstupenek jeho odběratelům. To vyplývá i z obdobné věci, o níž rozhodoval NSS v rozsudku ze dne 23. 9. 2019, čj. 9 Afs 109/2018-93 (body 26 – 26). Krajský soud dále v související věci sp. zn. 52 Af 7/2019, která se týkala také žalobce, pouze jiného zdaňovacího období ohledně daně z příjmů právnických osob, v rozsudku ze dne 26. 7. 2023 (kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 3. 4. 2024, čj. 1 Afs 171/2023-54 - pozn. NSS) posoudil nové důkazy, a to svědecké výpovědi vymezené v bodech 35 – 49 daného rozsudku. Uvedl, že z těchto svědeckých výpovědí neplynou žádné zásadní skutečnosti pro posuzovanou věc, které by svědčily ve prospěch argumentace žalobce. Z výsledku Ing. arch. Petráně vyplynulo, že počty poskytnutých vstupenek byly součástí smluv jednotlivých subjektů. Ing. Tomáš Mužík, jednatel společnosti FRANCE CAR, uvedl, že si nepamatuje žádné jednání o vstupenkách a nepamatuje si, že by byly uzavírány nějaké smlouvy. Ze souvisejícího řízení vyplývá, že žalobci se nijak nepodařilo prokázat, že odběratelům vznikl nárok na vstupenky bez ceny a o jejich poskytnutí muselo být účtováno jako o samostatném účetním případě do výnosů. Krajský soud upozornil na to, že v související věci daný závěr potvrzují i další skutečnosti, které žalobce nevyvrátil ani v řízení o kasační stížnosti sp. zn. 1 Afs 171/2023. Vzhledem k tomu, že svědecké výpovědi

byly hodnoceny už v související věci a nepotvrdily tvrzení žalobce, nepovažoval krajský soud za nutné v posuzované věci „nutit“ žalovaného k provedení opětovných výsledků těchto svědků.

[8] Krajský soud označil za nadbytečné i navržené listinné důkazy. Stavební dokumentace, která by měla prokázat kapacitu lóží, by nepřinesla nic nového, neboť kapacitní poměry lóží jsou známy. Nadbytečné bylo pro krajský soud také provedení důkazu „Podklady k tisku vstupenek na Velkou pardubickou steeplechase v letech 2010 a 2011 od společnosti Mopos Communications, a.s.“, neboť správci daně již sám žalobce předložil jiné „Podklady pro tisk vstupenek na Velkou pardubickou Steeplechase 2009“, jejichž přípustnost jako podkladu v daňovém řízení soud již přezkoumal. Krajský soud považoval za bezúčelné i provedení důkazu znaleckým posudkem z oboru ekonomie k prokázání „reálných“ cen vstupenek. Krajskému soudu nejsou známy jiné okolnosti, ze kterých by měl případný znalec vycházet při stanovování ceny vstupenky než ty, které předložil žalobce.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[9] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu ze dne 2. 10. 2024 kasační stížností. Podle jeho názoru zpráva o daňové kontrole nemohla sloužit jako podklad rozhodnutí správce daně. Nebyly totiž provedeny důkazy, které sám NSS považuje za relevantní. Odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole tedy nebylo svévolné. Důvodnost odmítnutí podpisu byla potvrzena i některými z dalších rozhodnutí soudů, podle kterých bylo některým z námitek stěžovatele vyhověno a původní rozhodnutí o DPH, rovněž založená na téže zprávě o daňové kontrole, byla zrušena.

[10] Ohledně faktických či fiktivních výnosů vycházel krajský soud ze spisu a ze závěrů z jiného řízení (sp. zn. 52 Af 7/2019), které však stěžovatel považuje za chybné. Krajský soud pominul skutečnost, že u některých vstupenek byla uvedena cena a u některých bylo uvedeno „bez ceny“. V bodě 44 napadeného rozsudku krajský soud uvádí, že stěžovatel není schopen vykázat příjmy z prodeje dané lóže (pro skupinu osob „Angličané“). Následně však uvádí, že se jednalo o skutečné zvýšení majetku stěžovatele, nikoli zdánlivé nebo fiktivní. Dále krajský soud uvádí ve vztahu ke vstupenkám pro společnost FRANCE CAR, že nebylo doloženo, že vstupenky byly hrazeny, a odkazuje na smlouvy. Podle stěžovatele neexistuje jediná smlouva, podle které by vstupenky poskytnuty být měly, poskytnutí vstupenek je dovozováno pouze z podkladů pro tisk vstupenek. Na vstupenkách bylo uvedeno „bez ceny“. Rovněž společnost FRANCE CAR sdělila, že celou věc brala tak, že vstupenky jsou součástí plnění, které měla obdržet. Společnost FRANCE CAR nic za vstupenky nehradila.

[11] Podle stěžovatele to, že byly daněny fiktivní výnosy, vyplynulo z protokolů o výsledcích, které byly provedeny v řízení před žalovaným, a to formou dožádání Finančního úřadu pro Pardubický kraj a Úřadu práce v Ústí nad Orlicí. Toto řízení bylo skončeno rozhodnutím ze dne 17. 6. 2022. To, jakým způsobem byly distribuovány lístky a že nebyly samostatným obchodním artiklem, vyplynulo z výsledku Ing. Františka Ryby, Ing. Jaroslava Demla, Ladislava Nermutě, Ing. V. B., Ing. arch Petráně a Otakara Hrouzka. Protokoly z těchto výsledků krajský soud neprovedl k důkazu, pouze odkázal na dokazování v související věci. Krajský soud v nynější i v související věci vybral z výsledků jen určité pasáže, neposuzoval je ve vzájemných souvislostech a ve svém celku, a proto učinil

pokračování

chybné skutkové závěry. Podle krajského soudu z výsledků plyne, že výnos byl prokázán. Tento závěr je podle stěžovatele chybný.

[12] Stěžovatel popsal podstatu dostihového závodění a jeho sponzoringu. Sponzoring dostihového sportu spočíval v tom, že sponzor hradil finanční ceny pro vítěze a další umístění. Protiplnění pro sponzora bylo to, že název sponzora se objevil v názvu dostihu, dále reklamní plnění, banner v cílové rovině, reklama v tištěném programu, reklama v médiích a podobně, lóže a k ní logicky vstupenky. Pokud v některých písemných smlouvách nebyly vstupenky konkrétně uvedeny, bylo to proto, že počty vstupenek, případně lóže, se upřesňovaly dodatečně. Vedle sponzorů, kteří měli k dispozici soukromé lóže, navštěvovali závody i běžní diváci, kteří si kupovali vstupenky na stání nebo na tribuny. Správce daně nerozlišoval mezi vstupenkami pro sponzory a pro běžné diváky, a to mohlo vést ke zmatení. Z výpovědí svědků vyplynulo, že sponzor měl vždy zajištěnou lóži a přístup na závodistiště.

[13] Stěžovatel uvedl, že výnos ze sponzoringu byl ve výnosech uveden. Správce daně zahrnul vstupenky jako samostatný obchodní artikl, ačkoli již byly obsaženy v jedné kompletní ceně sponzoringu. Krajský soud v řízení důkazy neprovedl a v předchozím řízení vyjádření svědků, která podporují argumenty stěžovatele, ignoroval.

[14] Stěžovatel upozornil na to, že navrhoval vyslechnout svědky již v průběhu daňového řízení v roce 2013 či 2014. Výslech svědků byl proveden až v roce 2022 po zásahu NSS. Výpověď svědků je tedy poznamenána plynutím času.

[15] Stěžovatel navrhl, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného.

Vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný uvedl, že odepření zprávy o daňové kontrole je právem daňového subjektu, a to v případě, kdy má daňový subjekt dostatečný důvod pro odepření jejího podpisu, a to např. v situaci, v níž daňový subjekt navrhl důkazní prostředky a správce daně se jimi odmítl zabývat bez dostatečného odůvodnění. Takový důvod v posuzovaném případě nenastal. Ke všem návrhům důkazů se správce daně vyjádřil a jejich neprovedení řádně odůvodnil. Zpráva o daňové kontrole může sama sloužit k odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně. Nebylo tedy zapotřebí platební výměr dále odůvodňovat.

[17] Nedostatky předchozího rozsudku krajský soud napravil v bodech 42–46 nyní napadeného rozsudku. Krajský soud se tedy zabýval otázkou, zda daňové orgány stanovily daň z fiktivních výnosů. Žalovaný má ve shodě s krajským soudem za to, že z daných vstupenek plynuly výnosy faktické, nikoli fiktivní.

[18] Žalovaný uvedl, že stěžovatel nezpochybnil, že společnosti FRANCE CAR bylo poskytnuto 180 vstupenek, ani to, že této společnosti měly být vstupenky poskytnuty za úplatu. V případě plnění pro skupinu „Angličané“ a společnost FRANCE CAR se jednalo o výnosy, které naplnily znaky zdanitelného příjmu. O správnosti tohoto závěru svědčí

i rozsudek krajského soudu sp. zn. 52 Af 53/2017, který potvrdil NSS rozsudkem sp. zn. 9 Afs 109/2018. V těchto věcech bylo rozhodováno o téže otázce ve věci DPH.

[19] Žalovaný upozornil na to, že zdaňovacím obdobím roku 2010 a 2011 se zabýval krajský soud v rozsudku sp. zn. 52 Af 7/2019. V tomto rozsudku krajský soud posoudil, v jakém rozsahu by doplnění navržených důkazů mělo pro rozhodnutí věci význam. NSS následně rozsudek potvrdil svým rozsudkem sp. zn. 1 Afs 171/2023.

[20] V nynější věci z rušícího rozsudku NSS vyplývalo, že pro věc mohl mít význam výsledek Ing. arch. Petráně. Tento výsledek byl důkazním prostředkem hodnoceným krajským soudem v rozsudku sp. zn. 52 Af 7/2019. Jmenovaný uvedl, že sponzorské a pronajímané lóže byly obsazovány jednotlivými sponzory v závislosti na znění smluv. Z výpovědi Ladislava Nermutě ani Ing. Jaroslava Demla žádné konkrétní informace o fungování systému distribuce a prodeje vstupenek nevyplynuly. Z výpovědi Ing. Demla vyplynulo, že se všemi sponzory byla uzavřena smlouva a od sponzorského příspěvku se odvíjel pronájem lóže a počet vstupenek. Protiplnění stěžovatele je dohledatelné v účetnictví a je vždy podloženo sponzorskou smlouvou. Z výpovědi Ing. B., účetní stěžovatele, nelze seznat, zda stěžovatel účtoval o všech skutečnostech, které fakticky nastaly. Výpověď ani nevyvrací oprávněnost zvýšení základu daně. Výpověď Otakara Hrouzka, jednatele společnosti FRANCE CAR, rovněž nezpochybnila závěry daňových orgánů. Uvedl sice, že nutně musela existovat smlouva, která zahrnovala poskytnutí vstupenek, ale žádná taková smlouva nebyla předložena. Pan R., jednatel společnosti STAVIS Pardubice s. r. o., vypovídal ve vztahu ke zdaňovacímu období 2010.

[21] Ze svědeckých výpovědí, na něž stěžovatel poukazuje, nevyplynula žádná zásadní skutečnost. Krajský soud zejména v bodě 47 napadeného rozsudku přejímá skutečnosti zjištěné ze svědeckých výpovědí užitých v řízení sp. zn. 52 Af 7/2019 a opětovně tyto skutečnosti posuzuje ve vztahu k otázce unesení důkazního břemene v posuzované věci. Neprovedením důkazních návrhů tedy nebyla zkrácena práva stěžovatele. Krajský soud záměrně neselektoval skutečnosti zjištěné z důkazních prostředků a postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. O tom, že krajský soud rozhodl správně, svědčí i rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 171/2023.

[22] Žalovaný podotkl, že daňové orgány nedospěly ke svým závěrům pouze na základě podkladů k tisku vstupenek, ale i ze svědeckých výpovědí a dalších důkazů.

[23] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

3. Právní hodnocení

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] V projednávané věci se jedná o opakovanou kasační stížnost, proto se NSS nejprve zabýval její přípustností z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle kterého je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno NSS; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem NSS. Rozšířený senát v usnesení ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, dovodil, že ze zákazu opakované kasační stížnosti platí výjimky též pro případy, v nichž NSS zrušil rozhodnutí soudu pro procesní

pokračování

pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Předcházející rozsudek krajského soudu NSS zrušil pro nepřezkoumatelnost a nedostatečné vypořádání důkazních návrhů. Nynější kasační stížnost je proto přípustná.

[26] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazoval na související řízení a rozsudky. NSS se proto bude úvodem věnovat možnosti použít závěry ze souvisejících řízení na nynější věc.

[27] Krajský soud rozhodoval v obdobné věci, která se týkala daně z příjmů právnických osob za jiné zdaňovací období (rok 2010). Nejprve rozhodl rozsudkem ze dne 26. 2. 2020, čj. 52 Af 7/2019-163, který následně NSS rozsudkem ze dne 25. 2. 2021, čj. 2 Afs 117/2020-72, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, a to na základě shodných důvodů jako v nyní posuzované věci NSS zrušil první rozsudek krajského soudu. Krajský soud v související věci následně rozsudkem ze dne 22. 12. 2021, čj. 52 Af 7/2019-224, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení za účelem doplnění dokazování, a to zejména v souvislosti s tvrzením stěžovatele týkajícím se vstupenek pro skupinu osob označenou jako „Angličané“ a společnost FRANCE CAR. Rozsudek krajského soudu ze dne 22. 12. 2021 NSS opět rozsudkem ze dne 8. 2. 2023, čj. 2 Afs 29/2022-37, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. NSS uvedl, že krajský soud automaticky zrušil rozhodnutí žalovaného za účelem doplnění dokazování, aniž se zabýval zásadní žalobní námitkou o fiktivnosti příjmů. Krajský soud tedy nerespektoval závazný právní názor NSS. Krajský soud v dalším řízení rozhodl rozsudkem ze dne 26. 7. 2023, čj. 52 Af 7/2019-253, tak, že žalobu zamítl. Podanou kasační stížnost proti tomuto rozsudku NSS rozsudkem ze dne 3. 4. 2024, čj. 1 Afs 171/2023-54, zamítl. NSS uvedl, že stěžovatel uplatnil velmi obecnou kasační argumentaci, a tudíž se soud nemůže podrobně zabývat jednotlivými skutkovými zjištěními. Námitkami se proto NSS zabýval pouze stručně.

[28] V nynější věci NSS ovšem na tomto místě připomíná, že je nutné mít na zřeteli, že každé řízení je jiné a výsledek se odvíjí mj. od kvality kasační stížnosti a uplatněných námitek, neboť řízení před správními soudy je ovládáno dispoziční zásadou (rozsudky NSS ze dne 26. 1. 2015, čj. 8 As 109/2014-70, či ze dne 18. 6. 2020, čj. 1 Afs 47/2020-37). Vzhledem k tomu, že v nyní posuzované věci kasační stížnost není formulována totožně s kasační stížností ve věci sp. zn. 1 Afs 171/2023, nemůže NSS v posuzovaném případě bez dalšího jen převzít závěry z rozsudku prvního senátu a musí se zabývat jednotlivými kasačními námitkami.

[29] Žalovaný také odkazoval na rozsudek NSS ze dne 23. 9. 2019, čj. 9 Afs 109/2018-96, který se zabýval otázkou DPH za zdaňovací období roku 2010 ve věci stěžovatele. Podle žalovaného NSS řešil shodnou spornou otázku jako v nynějším případě. Stěžovatel rovněž odkazoval na rozhodnutí ve věci DPH ve vztahu k námitce o zprávě o daňové kontrole. V této souvislosti považuje NSS za vhodné k otázce rozdílů mezi koncepcemi daně z příjmů a daně z přidané hodnoty poukázat např. na rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142, na nějž odkazoval už v prvním rušícím rozsudku a který shrnul takto: „*Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění*

nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nyní § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – pozn. zdejšího soudu). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Zpravidla lze přepokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).“ NSS proto závěry z rozsudku týkajícího se DPH nemůže bez dalšího převzít, aniž by hodnotil spornou otázku rovněž z pohledu daně z příjmů právnických osob.

[30] NSS se dále bude zabývat stěžejní spornou otázkou, zda daňové orgány stanovily daň z příjmů právnických osob z fiktivních příjmů, a nikoli z příjmů, které byly skutečně dosaženy. To se týká vstupenek na VPS, které byly poskytnuty skupině osob nazývané jako „Angličané“ a společnosti FRANCE CAR. Především je třeba posoudit, zda vstupenky byly součástí sponzorských smluv jako protiplnění, či byly samostatný obchodní artikl. Dále se v této souvislosti bude NSS zabývat potřebou doplnění dokazování.

[31] Krajský soud při posouzení stěžejní námitky vycházel především z odpovědi paní H. J., výpovědi Ing. Kunáta a Ing. V. a korespondence se společností FRANCE CAR, smlouvy o dodávce reklamy a podkladů pro tisk vstupenek. Na základě těchto důkazů krajský soud dospěl k závěru, že vstupenky byly poskytnuty a nebyly součástí sponzorských smluv jako protiplnění. Jednalo se tedy o skutečné zvýšení majetku, které stěžovatel nezahrnul do svých výnosů. V této situaci bylo nadbytečné podle krajského soudu provádět výslech Ing. arch. Petráně či jiných svědků (resp. provádět k důkazu protokoly o jejich výsleších).

[32] NSS se zabýval tím, zda závěr krajského soudu je dostatečně podložen provedenými důkazy.

[33] Z Podkladů pro tisk vstupenek na Velkou pardubickou Steeplechase 2009 vyplývá, že lóže č. 43 na tribuně A byla poskytnuta skupině osob nazvané jako „Angličané“ a lóže 41 na tribuně A byla poskytnuta společnosti FRANCE CAR.

[34] Z odpovědí podle trestního řádu H. J., účetní stěžovatele, vyplývá vyúčtování pronájmů lóže č. 43 na tribuně A v letech 2006 – 2011, která byla poskytována skupině osob nazvané jako „Angličané“ (viz Podklady pro tisk vstupenek na Velkou pardubickou Steeplechase 2009). Paní J. uvedla rovněž ceny vstupenek do této lóže. Poskytnutí lóže nebylo v roce 2009 vyfakturováno.

[35] Ing. Jiří Kunát, bývalý ředitel stěžovatele, popsal při své výpovědi systém uzavírání smluv a prodeje vstupenek jak ke stání, tak do lóží. Ke vstupenkám do lóží na Velkou Pardubickou uvedl, že byly všechny prodány. Vstupenky označené v podkladech jako „bez ceny“ byly podle Ing. Kunáta vždy podloženy smlouvou, a proto nebyly poskytnuty zdarma.

pokračování

[36] R. V., která pro stěžovatele pracovala jako asistentka ekonomického ředitele a předmětem její činnosti bylo mj. uzavírání smluv a předávání vstupenek do lóží, uvedla, že vstupenky do lóží byly vždy tisknuty bez ceny a jen pro jednu osobu, vstupenky do lóží se prodávaly buď na základě objednávky, nebo uzavřené smlouvy. Potvrdila, že na Velkou pardubickou nezůstaly neprodané vstupenky do lóží.

[37] Z korespondence se společností FRANCE CAR vyplynulo, že nedisponuje informací, kolik vstupenek jí bylo v roce 2009 poskytnuto. Společnost dodala, že „*brali jsme to tak, že to ke smlouvám patří*“. Ze smlouvy o dodávce reklamy z roku 2009 se společností FRANCE CAR vyplývá, že pronájem lóže nebyl předmětem smlouvy. Součástí smlouvy tedy nebyly vstupenky do lóže. Do výnosu roku 2009 byla zahrnuta pouze fakturace týkající se plnění podle uzavřené smlouvy. Naopak v případě jiného subjektu, a to České pojišťovny a. s., byl součástí smlouvy o reklamě pronájem lóže. To vše se následně promítlo do výnosů stěžovatele.

[38] Daňové orgány na základě zjištěných skutečností stanovily cenu vstupenky do lóže 43 na tribuně A podle ceny, kterou uvedla paní J., a do lóže 41 na tribuně A podle sousední lóže 42, která byla poskytnuta České pojišťovně a. s. a jejíž pronájem jí byl řádně vyfakturován.

[39] Daňové orgány nevyslychaly jiné členy představenstva a dozorčí rady, jejichž výslech stěžovatel navrhoval, neboť tyto osoby nebyly součástí běžné provozní činnosti daňového subjektu a disponovaly pouze informacemi, které jim předložil management stěžovatele. Ze sdělení stěžovatele i obchodních smluv vyplývá zapojení Ing. Kunáta a paní V. do oblasti prodeje vstupenek do lóží, což pro ně představovalo běžnou náplň práce.

[40] Z uvedených skutečností vyplývá, že stěžovatel nezahrnul do výnosů roku 2009 částky za poskytnutí lóže 41 a 43 na tribuně A pro společnost FRANCE CAR a skupinu osob označovanou jako „Angličané“. Pan Ing. Kunát a paní V. uvedli, že všechny tribuny byly vždy plně obsazené a vyprodané. Podle zjištěných skutečností správci daně vznikly důvodné pochybnosti o úplnosti daňových tvrzení. Důkazní břemeno se dle § 92 odst. 3 daňového řádu (viz např. rozsudky NSS sp. zn. 1 Afs 39/2010, či sp. zn. 8 Afs 44/2011) přeneslo na stranu stěžovatele, který byl povinen své tvrzení prokázat. Stěžovatel však nepředložil žádné důkazy či podklady, na základě kterých byly tyto vstupenky zahrnuty do jeho účetnictví, a byla mu proto správně doměřena daň, jak správně dovodil i krajský soud.

[41] NSS připomíná, že daňové orgány ani krajský soud obecně nezpochybňovaly názor stěžovatele ohledně možnosti poskytnutí vstupenek bez ceny jako protiplnění v rámci práv a povinností ze sponzorské smlouvy ani to, že taková práva a povinnosti mohla být stanovena dodatečně v dodatku ke smlouvě. Stěžejní pro posouzení věci je, že v případě vstupenek pro skupinu osob označovaných jako „Angličané“ a společnost FRANCE CAR stěžovatel nedoložil, že poskytnutí lóže bylo řádně vyfakturováno, tzn. že vstupenky byly součástí nějaké smlouvy, jak tomu bylo například v případě vstupenek pro Českou pojišťovnu.

[42] NSS dále upozorňuje na to, že ve svém předchozím rušícím rozsudku nezavázal krajský soud k tomu, aby nutně provedl výslechy navržených osob. Zavázal ho k tomu, aby se zabýval námitkou o fiktivních výnosech, k jejímuž objasnění by mohl přispět např. i navržený výslech Ing. arch. Petráně. Krajský soud se námitkou detailně zabýval a zjistil, že

její vypořádání je možné na základě dosud zjištěných skutečností. Odůvodnění krajského soudu je srozumitelné a dostatečné. V takové situaci krajský soud již dále neprováděl navržené výslechy svědků a další důkazy. Pouze pro úplnost odkázal na související řízení sp. zn. 52 Af 7/2019, v němž krajský soud provedl jako důkaz protokoly o výsleších navržených svědků a dospěl k závěru, že z těchto výsledků neplynou žádné relevantní skutečnosti pro posuzovanou věc. Postupu krajského soudu proto nelze nic vytknout.

[43] Stěžovatel namítal, že z výsledků jím navržených svědků by mohly vyplynout rozhodné skutečnosti pro danou věc. Neustále opakuje, že z těchto výsledků by bylo možné zjistit, že součástí sponzorských smluv byly volné lístky do lóží apod. To NSS nezpochybňuje. Nezpochybňovaly to ani daňové orgány a krajský soud. Podstatné v nynějším případě je to, že stěžovatel nijak nedoložil, že součástí sponzorských smluv byl v těchto případech i pronájem lóže. Oproti tomu v jiných sponzorských smlouvách bylo stanoveno výslovně, že její součástí jako protiplnění je i pronájem lóže.

[44] Stěžovatel namítl, že v bodě 44 napadeného rozsudku krajský soud uvádí, že stěžovatel není schopen vykázat příjmy z prodeje dané lóže (pro skupinu osob označované jako „Angličané“). Následně však uvádí, že se jednalo o skutečné zvýšení majetku stěžovatele, nikoli zdánlivé nebo fiktivní. NSS uvádí, že tento závěr je třeba vnímat v kontextu celé věci. Stěžovatel nijak neprokázal, že vstupenky do lóží byly součástí smlouvy o reklamě, a tedy že se jejich hodnota projevila prostřednictvím smlouvy o reklamě ve výnosech za rok 2009. Podstatné pro posuzovanou věc je, že v podkladech pro tisk vstupenek byly tyto vstupenky označené a z výpovědi Ing. Kunáta a paní V. vyplynulo, že všechny lóže byly obsazené. Navíc z odpovědi paní J. vyplývá i to, jakou cenu měly vstupenky. To znamená, že se jednalo o skutečné plnění, které se mělo projevit ve výnosech stěžovatele za rok 2009.

[45] NSS dále uvádí, že zpráva o daňové kontrole nemá vad, zabývá se všemi podstatnými skutečnostmi a závěry v ní obsažené jsou dostatečně podloženy. Skutečnost, že stěžovatel zprávu o daňové kontrole nepodepsal, nemůže tedy v nynějším případě vést k tomu, že zpráva o daňové kontrole netvořila dostatečný podklad pro rozhodnutí správce daně. K otázce, kdy může nepodepsaná zpráva o daňové kontrole sloužit jako podklad pro rozhodnutí správce daně, viz např. rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2016, čj. 6 Afs 76/2016-37.

4. Závěr a náklady řízení

[46] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[47] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 6. února 2025

pokračování

Ondřej Mrákota
předseda senátu