



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Aleše Sabola v právní věci žalobkyně: **Dostihový spolek a.s.**, se sídlem Pražská 607, Pardubice, zastoupená Mgr. Lukášem Kulhánkem, advokátem se sídlem Na Cihelnách 9, Jaroměř, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 29. 1. 2018, č. j. 52 Af 53/2017 – 71,

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.

O d ů v o d ň ě n í :

[1] Rozhodnutím ze dne 26. 5. 2015, č. j. 1001253/15/2801-50525-607304, Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Pardubicích (dále jen „*správce daně*“) na základě zjištění obsažených ve zprávě o daňové kontrole žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 215 669 Kč a penále ve výši 43 133 Kč za zdaňovací období říjen 2010 za zdanitelná plnění spočívající v prodeji vstupenek na 120. Velkou pardubickou Steeplechase. Tyto vstupenky měly být podle zjištění správce daně poskytnuty společností FRANCE CAR, s. r. o. (dále jen „*FRANCE CAR*“), SYNOT TIP, a. s. (dále jen „*SYNOT*“), RINGIER ČR, a. s. (dále jen „*RINGIER*“) a vstupenky pod označením „*Angličani*“ a „*bez ceny*“ měly být poskytnuty neznámému subjektu (dále společně jen „*vstupenky*“).

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 3. 2016, č. j. 9634/16/5300-22443-711377, na základě odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí správce daně tak, že doměřenou daň snížil na částku 211 699 Kč a penále snížil na částku 42 333 Kč. Co se týče vstupenek pro společnosti FRANCE CAR a SYNOT a vstupenek pod označením „*Angličani*“ a „*bez ceny*“, žalovaný se ztotožnil s postupem správce daně, který za prodej těchto vstupenek žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 211 699 Kč. Žalovaný pouze částečně změnil dodatečný platební výměr ve prospěch žalobkyně tak, že doměřenou daň snížil o 4 000 Kč, jelikož podle něj nebylo prokázáno, že skutečně došlo k prodeji vstupenek společnosti RINGIER.

[3] Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „*krajský soud*“) žalobu, kterou žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného, jako nedůvodnou zamítl.

[4] Krajský soud nejprve shrnul dosavadní průběh řízení. Připomněl, že správní orgány vycházely při doměření daně z několika důkazů, a to především z listiny označené jako „*PODKLADY PRO TISK VSTUPENEK NA 120. VELKOU PARDUBICKOU STEEPLECHASE*“ (dále jen „*podklady*“), kterou žalobkyně správci daně předložila v rámci daňové kontroly, a také z výpovědí několika svědků.

[5] Krajský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, která v žalobě rozporovala použitelnost podkladů pro doměření daně s tím, že z nich není patrné, k čemu sloužily a kdo je vyhotovil. Připomněl, že tyto dokumenty správci daně předložila samotná žalobkyně a navíc správce daně při doměření daně nevycházel pouze z těchto listin, ale své závěry opřel i o další důkazy (výpovědi svědků). Krajský soud se dále ztotožnil se žalovaným, že navrhované výslechy dalších svědků, listinné důkazy (např. stavební dokumentace nebo jiné podklady pro tisk vstupenek) ani znalecký posudek sloužící ke stanovení ceny vstupenek, nejsou způsobilé vyvrátit zjištěný skutkový stav.

[6] Ani namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně krajský soud neshledal. Uvedl, že správce daně zpracoval zprávu o daňové kontrole dostatečně podrobně a přehledně její obsah uspořádal dle typu daně a jednotlivých roků, proto nelze hovořit její o nepřezkoumatelnosti. Požadavky stanovené Ústavním soudem na odůvodnění rozhodnutí správce daně byly podle krajského soudu naplněny.

[7] K námitkám týkajícím se vstupenek poskytnutých partnerovi pod názvem „*Angličani*“ krajský soud uvedl, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud vyzval žalobkyni, aby mu předložila smlouvu či fakturu, na základě které poskytla 156 vstupenek tomuto partnerovi. Žalobkyně mu žádnou písemnost nepředložila. Existenci této transakce však správci daně potvrdil svědek Ing. J. K. a svědkyně R. V., bližší informace k ní mu pak sdělila H. J., která odkázala na své vyjádření, které poskytla Policii ČR pro účely trestního řízení.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[9] Stěžovatelka krajskému soudu nejprve vytýká nesprávné právní posouzení věci. V kasační stížnosti doslovně opakuje důvody, které ji vedly k odmítnutí podepsat zprávu o daňové kontrole. Dále cituje z rozsudku krajského soudu ze dne 29. 1. 2019, č. j. 52 Af 54/2017 - 63, jímž krajský soud vyhověl její žalobě proti rozhodnutí ve věci doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010. Zrušujícím důvodem bylo tehdy nevyslechnutí stěžovatelkou navrhované svědkyně K. M., která měla na starosti evidenci a předávání věcných cen při dostizích a sportovních akcích.

[10] Stěžovatelka dovozuje, že pokud krajský soud v rozsudku, č. j. 52 Af 54/2017 – 63, uznal, že závěry uvedené ve zprávě o kontrole byly zatíženy vadou neprovedení důkazu výslechem svědka, je nerozhodné, zda dopadají na všechna kontrolovaná období či nikoli. Pokud se sepisuje jen jedna zpráva o daňové kontrole, ačkoli se týká vícero zdaňovacích období, pak i jednotlivé pochybení v ní obsažené je vadou celé zprávy a důvodem pro odepření podpisu této zprávy. Stěžovatelka dále uvádí, že tento právní názor potvrdil v odvolacím řízení i žalovaný, protože v rozhodnutí ze dne 9. 12. 2016, č. j. 54922/16/5200-11434, jímž rozhodoval o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období let

pokračování

2010 a 2011, shledal, že závěry zprávy o daňové kontrole v bodu 1. 6, týkající se zdaňovacího období roku 2010, jsou chybné.

[11] Stěžovatelka nesouhlasí se „*správci daně*“ (zřejmě míněno se správcem daně a žalovaným), že zpráva o daňové kontrole nahrazuje odůvodnění platebního výměru. S ohledem na to, že zpráva se týkala vícero zdaňovacích období, byla stěžovatelka postavena do situace, kdy si odůvodnění musela sama nalézt ve zprávě o daňové kontrole, která čítá 135 stran. Tím, že neobdržela „klasické“ odůvodnění rozhodnutí, dostala se do nerovného postavení vůči jiným daňovým subjektům.

[12] Nakonec stěžovatelka v části „*III. 3*“ kasační stížnosti (nadepsané jako „*Hodnocení důkazů správci daně*“) brojí proti postupu správce daně a žalovaného. Namítá, že u vstupenek označených jako „*Angličani*“ a vstupenek pro společnost SYNOT nebyl žádný reálný výnos, který by zakládal její povinnost k úhradě daně z přidané hodnoty. Správci daně také vytýká, že opřel svá skutková zjištění o podklady, které obsahují nepřesné informace, a kromě toho vycházel jen z obecných vyjádření Ing. K. a R. V.. Dále stěžovatelka rekapituluje závěry krajského soudu, aniž by s nimi polemizovala.

[13] Jediná pasáž této části kasační stížnosti, v níž brojí proti závěrům napadeného rozsudku, je námitka, ve které krajskému soudu vytýká, že ač nebyl doložen smlouvou žádný smluvní vztah týkající se transakce „*Angličani*“, přesto dovolil, že ke zdanitelnému plnění došlo. Krajský soud podle stěžovatelky vycházel toliko z tvrzení dvou svědků, kteří uvedli, že tento vztah neřešili a že se jím zabýval Ing. arch. P. (předseda představenstva) a paní H. K.. P. P. však nebyl vyslechnut ve správním ani soudním řízení, ačkoli to stěžovatelka navrhovala.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí a ztotožňuje se s odůvodněním napadeného rozsudku. Dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 232/2015 - 35, který stanoví: „*[p]olemika daňového subjektu se závěry správce daně uvedenými ve zprávě o daňové kontrole není a nemůže být důvodem pro odmítnutí zprávu podepsat. V opačném případě by bylo nutné dospět k absurdnímu závěru o ukončitelnosti daňové kontroly pouze při souhlasu daňového subjektu se závěry ve zprávě uvedenými.*“ Odmítá také závěr stěžovatelky, že odmítnutí podpisu na zprávě o daňové kontrole může být dodatečně osvědčeno na základě korekce dílčích závěrů zprávy o daňové kontrole ze strany žalovaného.

[15] Dále žalovaný uvádí, že odůvodnění dodatečného platebního výměru nebylo na místě, protože správce daně postupoval v souladu s § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jelikož odůvodnění tohoto rozhodnutí bylo nahrazeno zprávou o daňové kontrole.

[16] Nakonec žalovaný zpochybňuje názor stěžovatelky, že správce daně nemohl využít podklady v rámci své kontrolní činnosti, tím spíš, že mu je předložila samotná stěžovatelka. Navíc správce daně při doměření daně nevycházel pouze z těchto podkladů, ale i ze svědeckých výpovědí a dalších důkazů.

[17] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud předně poznamenává, že v projednávané věci vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2019, č. j. 9 Afs 99/2018 - 112 (všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), v němž soud posuzoval případ stejné stěžovatelky týkající se jejího nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2011 za nájem traktoru, ve kterém podkladem k doměření daně byla tatáž zpráva o daňové kontrole jako v nynějším případě. Ačkoli se projednávaná věc a judikovaný případ liší ve zdaňovacím období i předmětu zdanitelného plnění, kasační argumentace (týkající se doměření daně z přidané hodnoty) je v obou případech značně podobná, a proto také vypořádání kasačních námitek stěžovatelky ze strany Nejvyššího správního soudu v rozsudku, č. j. 9 Afs 99/2018 - 112, s nímž se soud ztotožňuje, dopadá ve značné míře i na nyní posuzovanou věc.

[20] Stěžovatelka se mýlí, domnívá-li se, že ji nesouhlas s kontrolními závěry či postupem správce daně při dokazování opravňuje odmítnout podepsat zprávu o daňové kontrole, případně že její chybějící podpis na této zprávě má za následek její nepoužitelnost v dalším řízení. Polemika daňového subjektu se závěry správce daně provádějícího daňovou kontrolu má nepochybně své místo, nikoli však při úvaze, zda zprávu podepsat či nepodepsat. Právo vyjádřit svůj nesouhlas má daňový subjekt zejména ve vyjádření se k výsledkům daňové kontroly, jakož i v odvolacím řízení, případně v řízení před správními soudy. Je-li jeho argumentace důvodná, dosáhne daňový subjekt dříve či později změny nebo zrušení nezákonného rozhodnutí. Nemůže však prostřednictvím nesouhlasu s kontrolními závěry negovat kontrolní výsledky či oddalovat ukončení samotné kontroly. V této souvislosti kasační soud plně odkazuje na závěry uvedené v již citovaném rozsudku, č. j. 9 Afs 232/2015 - 35.

[21] Argumentace stěžovatelky dovolávající se závěrů rozsudku krajského soudu (č. j. 52 Af 54/2017 - 63) v jiné věci, týkajícího se jiného zdaňovacího období, respektive zcela jiné právní otázky, a to jak po stránce skutkové, tak právní (prokázání použití nakoupených předmětů jako věcných cen do dostihů a sportovních akcí) není relevantní. Jediným elementem, který tehdy a nyní projednávaný případ spojuje, je totiž pouze fakt, že správce daně vyhotovil za všechna kontrolovaná období jedinou zprávu o daňové kontrole. Společná pro oba případy je tedy pouze forma zprávy o daňové kontrole, jinak z hlediska věcného jde o věci zcela odlišné. Proto také výtky krajského soudu vůči žalovanému uvedené v rozsudku, č. j. 52 Af 54/2017 - 63, na který odkazovala stěžovatelka, se ani vzdáleně netýkají nyní projednávané věci.

[22] Kasační soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, v níž tvrdí nepřehlednost zprávy o daňové kontrole. Soud ověřil, že zpráva o daňové kontrole (založená na č. l. 148 daňového spisu) je přehledná, a proto stěžovatelce nemělo činit žádné potíže se v ní zorientovat. Nyní posuzované období je zdaňovací období říjen 2010. Kontrolní zjištění roku 2010 počínají stranou 67, daň z přidané hodnoty stranou 79 a předmět sporu je popsán v bodech 2. 4 až 2. 8. Veškeré námitky vytykající nepřehlednost zprávy a nutnost individualizovaného odůvodnění dodatečného platebního výměru považuje proto Nejvyšší správní soud za námitky nemající oporu ve spisovém materiálu, tedy nedůvodné.

[23] Jak již bylo uvedeno v odstavci [12] výše, stěžovatelka v podstatné části „III. 3“ kasační stížnosti v zásadě jen opakuje svoji žalobní argumentaci a brojí proti rozhodnutí žalovaného. Tato tvrzení již dříve uplatněná v žalobě jsou však v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná, protože neobsahují žádnou reakci na závěry krajského soudu (v nichž stěžovatelka obdržela odpověď na jí uplatněnou žalobní argumentaci) nebo polemiku s nimi, ale vymezují se pouze proti postupu správních orgánů. Kromě toho stěžovatelka shrnuje závěry krajského soudu, aniž by však rozvedla, v čem spatřuje jejich nesprávnost; jedná se tak o neprojednatelnou námitku. Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud výše uvedenými tvrzeními dále nezabýval.

pokračování

[24] Jedinou přípustnou kasační námitkou této části kasační stížnosti je ta část argumentace, ve které stěžovatelka krajskému soudu vytyká, že nesprávně vyhodnotil, že v případě transakce „*Angličani*“ došlo ke zdanitelnému plnění, a to přesto, že prodej vstupenek nebyl doložen žádnou smlouvou. Kasační soud souhlasí s krajským soudem, že o existenci zdanitelného plnění není sporu. K tomuto závěru krajský soud dospěl nejen na základě podkladů (z nichž vyplývá, že do této lóže bylo poskytnuto 156 vstupenek), ale také z výpovědí svědků (Ing. J. K. a R. V.) a informací H. J., které písemně poskytla Policii ČR pro účely trestního řízení.

[25] Svědci existenci tohoto smluvního vztahu nerozporovali, ba právě naopak. Ing. J. K. uvedl, že šlo o standardní vztah s cestovní kanceláří, a R. V. správci daně sdělila, že transakce se týkala „*anglické lóže*“ a vstupenky přebírala paní K. H. J. pak ve sdělení Policii ČR uvedla, že vstupenky byly poskytnuty obchodnímu partnerovi Course & Distance Limited, cena za poskytnutí lóže nebyla této společnosti vyfakturována a ani nebyla nalezena žádná úhrada za poskytnuté vstupenky (cena jedné vstupenky měla být 2 800 Kč včetně cateringu).

[26] Kasační soud souhlasí s krajským soudem, že na základě výše uvedených důkazů lze dovodit, že došlo k vydání vstupenek pod označením „*Angličani*“, a proto nebylo třeba ohledně této skutečnosti provádět další dokazování (např. navrhovaným výslechem svědka P.). Pokud byly tyto vstupenky stěžovatelkou vydány, podléhaly účetním i daňovým předpisům. Jako každou z jiných transakcí ji proto byla stěžovatelka povinna zaúčtovat, zdanit a vystavit při její realizaci požadovaný dokument (fakturu, daňový doklad), což nečinila. Nejvyšší správní soud proto neshledal ani tuto námitku důvodnou.

[27] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[28] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení, avšak žádné náklady řízení o kasační stížnosti mu nad rámec úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. září 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu