



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobce: **Dostihový spolek, a. s.**, se sídlem Pražská 607, Pardubice, zast. JUDr. Lukášem Kulhánkem, advokátem se sídlem Na Cihelnách 9, Jaroměř, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě 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 22. 1. 2020, čj. 52 Af 3/2017-249,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 22. 1. 2020, čj. 52 Af 3/2017-249, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 5. 2015 Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) čj. 1001866/15/2801-50525-607304, 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, čj. 54916/16/5200-11434-711322, změnil dodatečný platební výměr správce daně tak, že se doměřená daň z příjmů právnických osob mění z částky 741 200 Kč na částku 811 800 Kč a povinnost uhradit penále z částky celkem 177 530 Kč na částku 168 218 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u krajského soudu, který jeho žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítl, že se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Jednotlivé žalobní body sice krajský soud rekapituloval, ale nezabýval se nejzásadnější námitkou, že daň stanovily finanční orgány z virtuálních/fiktivních příjmů a nikoli z reálně dosažených příjmů. Tato námitka byla rozvedena v žalobě a nebyla vypořádána v žádném z předchozích řízení. Rozhodnutí žalovaného, které bylo předmětem řízení před krajským soudem, bylo vydáno na základě daňové kontroly, která vedla k vydání více rozhodnutí, která byla v různých fázích přezkoumávána. Protože výhrady stěžovatele vůči „*problematické vstupenky*“ nebyly pochopeny, vyjádřil je v nyní vedeném řízení odlišně. Stěžovatel se domnívá, že uvedené „*nepochopení*“ je dáno tím, že krajský soud dostatečně nevěnoval pozornost jeho upozornění na tuto námitku, kterou formuloval jinak než v předchozích řízeních.

[4] Konkrétně stěžovatel uvedl, že pokud se jedná o závěry k lóži č. 43 na tribuně A, která měla být pro tzv. „Angličany“, bylo ujistěno, že vstupenky nebyly vyúčtovány a odběrateli za ně nebyla vystavena faktura. Sám krajský soud v jiné věci (rozsudek ze dne 18. 12. 2019, čj. 52 Af 57/2017-77 týkající se DPH za říjen 2011) podpořil svou argumentaci trestním oznámením stěžovatele na bývalé členy jeho statutárního orgánu, v němž stěžovatel tvrdil, že byl poškozen „*na nižším příjmu z prodeje vstupenek o částku 252 000 Kč představující rozdíl mezi běžnou cenou vstupenek 436 000 Kč a cenou dosaženou na základě opožděné fakturace*“.

[5] Poskytnutím vstupenek společnosti FRANCE CAR s. r. o. (lóže č. 41 na tribuně A) se pak krajský soud se sice zmínil např. v bodu 36 rozsudku, ale blíže situaci nerozebral a nijak se nezabýval skutečností, že s poskytnutím těchto vstupenek nebyl spojen žádný výnos. Přitom i společnost FRANCE CAR uvedla, že to chápala jako součást reklamního plnění; za vstupenky nic neplatila.

[6] Žádný z finančních orgánů (ani krajský soud) nepřihlédl k tomu, že uvedené vstupenky nebyly zaplacené, nebylo o nich účtováno a stěžovatel z nich neměl žádný příjem. Takto by stěžovatel mohl pokračovat i u dalších bodů. Přitom z konstantní judikatury (např. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2011, sp. zn. II. ÚS 1584/07, rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2013, čj. 8 Afs 30/2012-32) plyne, že nelze daň vyměřit, pokud nebylo dosaženo výnosu. Správce daně měl přitom při daňové kontrole k dispozici výpisy z účtů a přehled stavu pokladen. Mohl si také vyžádat veškeré myslitelné doklady k příjmům stěžovatele, tyto ale nezkoumal. Správce daně tedy nezkoumal reálné výnosy, ale pouze to, kolik by dle jeho mínění měly výnosy stěžovatele činit, a to bez ohledu na to, zda takových výnosů stěžovatel skutečně dosáhl.

[7] Dále stěžovatel vytkl, že krajský soud mylně vyhodnotil i některé z procesních námitek, zejména námitky proti neprovedení některých důkazů. Krajský soud uvádí (v rozporu s judikaturou), že to měl být právě stěžovatel, kdo měl prokázat negativní skutečnost, tedy že neměl žádný příjem, což ovšem reálně nelze. Současně finanční orgány dovodily, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, přesto krajský soud shledal, že pokud finanční orgány neprovedly stěžovatelem navržené důkazy, postupovaly správně.

[8] Neexistující výnosy jsou přitom u „Angličanů“ prokázány trestním oznámením, jímž stěžovatel řešil škodu způsobenou předchozími členy jeho statutárního orgánu, kteří vstupenky nevyúčtovali a nezajistili tak příjem z těchto vstupenek. V případě FRANCE CAR pak sama tato společnost uvedla, že za vstupenky neplatila.

[9] Finanční orgány přes důkazní návrhy stěžovatele nevyslechly např. Ing. arch. P., bývalého předsedu představenstva stěžovatele. Přitom právě ve vztahu k „Angličanům“ vyslechnutí svědci uvedli, že se k tomuto případu nemohou vyjádřit, neboť to řešil jmenovaný předseda představenstva.

[10] Obdobně krajský soud dovodil, že nebylo chybou, pokud v souvislosti s dvojím odpisem úroků nebylo dotázáno Statutární město Pardubice. Krajský soud konstatoval, že jeden odpis vyplývá ze smlouvy, druhý však dle smlouvy neměl být realizován, proto nebylo nutné pokládat dotaz Statutárnímu městu Pardubice jako druhému smluvnímu partnerovi. Stěžovatel položil otázku, ale „*co když nebylo postupováno v souladu se smlouvou a plnění bylo opožděno, proto došlo ke dvěma odpisům v jednom roce*“?

[11] Stěžovatel shrnul, že mnohými informacemi sám nedisponoval z důvodu diskontinuity ve svém statutárním orgánu, proto navrhoval k důkazu provedení výslechů třetích osob (popř. vyžádání zpráv od nich). Finanční orgány proti němu postupovaly přísně, avšak pokud nějaké důkazy navrhl, finanční orgány (ani krajský soud) je neprovedly. Přesto je mu vytýkáno, že neunesl důkazní břemeno. Stěžovatel dále obecně uvedl, že krajský soud se nevypořádal ani s dalšími námitkami, resp. je nesprávně shledal nedůvodnými.

[12] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel namítl prekluzi. Předmětem řízení byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009. Tato daň měla být odvedena v roce 2010 a od konce tohoto zdaňovacího období původně běžela lhůta pro její vyměření. Daňová kontrola byla zahájena dne 26. 8. 2013; od tohoto data běží podle § 148 odst. 3 daňového řádu prekluzivní lhůta znovu. Její konec se tedy posunul na 26. 8. 2016. Rozhodnutí správce daně ze dne 26. 5. 2015 bylo stěžovateli doručeno dne 29. 5. 2015. Vzhledem k tomu, že toto rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno více než 12 měsíců před skončením prekluzivní lhůty, nemá na běh lhůty vliv. O odvolání stěžovatele bylo rozhodnuto dne 9. 12. 2016 a rozhodnutí o odvolání mu bylo doručeno dne 13. 12. 2016, tj. po uplynutí prekluzivní lhůty.

[13] Stěžovatel navrhl, aby NSS napadený rozsudek a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[15] K doplnění kasační stížnosti o námitku prekluze žalovaný poukázal na rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020-40, vliv ztráty na běh lhůty a o použití § 38r zákona o daních z příjmů při výpočtu. Stěžovatel vykázal daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2009. Vzhledem ke skutečnosti, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období začala běžet za účinnosti zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je nutná aplikace § 264 odst. 4 daňového řádu. Lhůta podle § 38r zákona o daních z příjmů končí současně se lhůtou pro vyměření daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.

[16] V případě zdaňovacího období roku 2009 začala lhůta pro stanovení daně běžet dne 31. 12. 2009 (§ 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Protože za tento rok stěžovatel vykázal daňovou ztrátu, řídí se konec lhůty § 38r zákona o daních z příjmů. Posledním zdaňovacím obdobím, v němž mohl stěžovatel ztrátu uplatnit je podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů rok 2014. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 tedy začala běžet 31. 12. 2009, ale skončila by současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2014, tedy 1. 4. 2018. Na lhůtu určenou ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 kombinací § 264 odst. 4 a § 148 odst. 1 daňového řádu a § 38r

odst. 2 zákona o daních z příjmů dopadají také ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, která upravují její prodloužení, přerušeni a stavení. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu pak byl běh lhůty přerušen zahájením daňové kontroly; konec lhůty se tak posunul na 27. 8. 2021. Stranou přitom žalovaný ponechal skutečnost, že do běhu lhůty se promítlo i soudní řízení. Objektivní lhůt pro stanovení daně, která započala běžet dne 31. 12. 2009, dosud neuplynula, a to podle § 41 s. ř. s. s ohledem na vedené soudní řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Úvodem NSS poznamenává, že ve vztahu ke zdaňovacímu období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 již ve věci NSS rozhodl rozsudkem ze dne 25. 2. 2021, čj. 2 Afs 117/2020-70, v němž se zabýval shodnými skutkovými a právními otázkami. V této věci NSS neshledal důvod se od závěrů označeného rozsudku odchýlit a jeho závěry také přebírá.

[19] Zásadní kasační námitkou je námitka prekluze, prekluzi je ostatně soud povinen zkoumat i z moci úřední. Pokud by bylo o doměření daně rozhodnuto po uplynutí prekluzivní lhůty, byl by to důvod ke zrušení jak rozsudku krajského soudu, tak i rozhodnutí finančních orgánů obou stupňů.

[20] V projednávané věci začala lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků.

[21] Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.* Podle odst. 2 téhož ustanovení *byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běžící tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*

[22] Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád, který v § 264 odst. 4 stanoví, že *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nové zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

[23] Podle § 136 odst. 1 daňového řádu *se daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.*

[24] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

[25] V § 148 odst. 2 daňového řádu jsou upraveny důvody prodlužující lhůtu o jeden rok, pokud nastaly v době 12 měsíců před uplynutím dosavadní lhůty, a v odst. 3 téhož ustanovení je uvedeno, že lhůta pro stanovení daně běží znovu, pokud před jejím uplynutím byla zahájena daňová kontrola. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu však lhůta vždy končí uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.

[26] V daném případě lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob u daňové povinnosti za rok 2009 počala ve smyslu § 47 odst. 1 zákona o správě daní poplatků běžet dne 31. 12. 2009.

[27] Pro rozhodnutí ve věci je dále podstatnou otázkou, zda a jak se do počítání prekluzivní lhůty promítá žalovaným tvrzené ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů.

[28] Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů platí: „*lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit*“. Období, po němž lze daňovou ztrátu odečítat je stanoveno v § 34 odst. 1 téhož zákona.

[29] NSS se vztahem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů k § 148 daňového řádu komplexně zabýval v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020-40, odst. [21] – [26]. Tam k § 38r zákona o daních z příjmů vyslovil: „*Podle konstantní judikatury se jedná o lex specialis k obecné právní úpravě prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz např. rozsudky NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, č. 438/2005 Sb. NSS, ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011 - 109, či ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019 - 20). Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může (rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74). Smyslem obecného a zvláštního stanovení prekluzivních lhůt při vykazování daňové ztráty se NSS zabýval v rozsudku ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019 - 48. V něm odmítl koncepci tzv. „řetězení“ lhůt v případě uplatnění daňové ztráty a v jeho bodě [23] připomněl, že „smyslem jasného stanovení lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran. Zároveň tato lhůta představuje určitou bariéru pro eventuelní svévolné zásahy do právní sféry daňových subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet. Obě strany by měly mít objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém mohou vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Délka tohoto časového prostoru by pak měla být vyvážená tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stíhá povinnost prokazovat svá tvrzení (srov. např. též závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS). (...) Samotný § 148 odst. 3 daňového řádu navíc stanoví pouze přerušení běhu lhůty, ale nestanoví její délku, to činí v rámci § 148 daňového řádu obecný odst. 1.“ Dále zde NSS uvedl, že smyslem § 148 odst. 3 daňového řádu je umožnit prodloužení prekluzivní lhůty v důsledku zahájení daňové kontroly, tj. získání dalšího času, v jehož rámci může být v závislosti na výsledcích daňové kontroly daň správcem daně dodatečně vyměřena. NSS zde připomněl i smysl § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů: „(t)oto ustanovení bylo ve své původní podobě vloženo do zákona o daních z příjmů částí druhou, bodem 2 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů. Důvodová zpráva k vložení nového § 38r do zákona o daních z příjmů zněla: „Pro možnost kontroly splnění podmínek pro uplatnění investičních pobídek se navrhuje lhůty, které výrazně překračují platné lhůty pro vyměření daně. V zájmu vyloučení promlčení se proto navrhuje odpovídající lhůty pro vyměření daně. Ze stejných důvodů se navrhuje prodloužení lhůt pro vyměření při uplatnění odpočtu daňové*

ztráty od základu daně (možnost až v sedmi následujících letech) a při finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, kde minimální lhůta může činit až osm let.’; důvodová zpráva reagovala na tehdejší znění § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle nějž bylo možno daňovou ztrátu uplatnit nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje, zatímco nyní jde pouze o pět zdaňovacích období’. Nakonec tento citovaný rozsudek připomněl závěry rozsudku čj. 8 Afs 58/2019-48: „(j)ak lze dovodit ze samotného textu zákona (zákonodárce by při výkladu prosazovaném stěžovatelkou jistě hovořil o zdaňovacích obdobích, za něž byla ztráta uplatněna) a vyplývá to i z již existující judikatury zdejšího soudu, pro počítání lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, vybrž to, že tak podle zákona učinit může. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla ztráta, tedy obecně (tj. bez jakýchkoliv případných dalších okolností majících vliv na její běh) skončí po uplynutí lhůty pro stanovení daně týkající se posledního (pátého) zdaňovacího období, v němž mohla být daňová ztráta uplatněna, ať už daňový subjekt daňovou ztrátu fakticky uplatnil v kterémkoliv z těchto pěti zdaňovacích období. Možnost uplatnění daňové ztráty a jejího rozložení do následujících pěti daňových období je určitým dobrodiním zákonodárce, které je však vyvážené zájmem správy daní na tom, aby se výrazně prodloužila i možnost daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období, v němž byla daňová ztráta vykázána a ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, ve kterých může být následně uplatněna.“

[30] Pokud jde o zdaňovací období roku 2009, byla v tomto roce původně vykázána daňová ztráta. Ta ovšem byla zrušena dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 5. 2015, čj. 1001866/15/2801-50525-607304 na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, jímž byla doměřena daň ve výši 741 200 Kč a zrušena daňová ztráta v částce -585 805 Kč (což byla poslední známá daňová povinnost dodatečně vyměřená platebním výměrem ze dne 3. 7. 2012). Z toho je zřejmé, že v době, kdy byla zahájena daňová kontrola, platila lhůta vypočtená s přihlédnutím k § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a ta také začala znovu běžet po přerušení běhu lhůty zahájením daňové kontroly. Z toho je zřejmé, že prekluzivní lhůta k doměření daně za toto zdaňovací období byla žalovaným vypočtena správně, a že rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2016 bylo vydáno v rámci prekluzivní lhůty.

[31] Lze tak uzavřít, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o daních z příjmů za dotčené zdaňovací období, bylo vydáno včas ve vztahu k subjektivní i objektivní lhůtě.

[32] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pak stěžovatel spatřuje v nevypořádání se s novou argumentací a v opomenutí některých žalobních námitek. Krajský soud zejména neposoudil podstatnou námitku, že daň stanovily finanční orgány z virtuálních/fiktivních příjmů a nikoli z příjmů, které byly reálně dosaženy.

[33] V řízení před krajským soudem stěžovatel k této otázce namítl, že žalovaným tvrzené výnosy jsou pouze fiktivní a stanovené v rozporu s konstantní judikaturou. Finanční orgány chybně dovozují, že byl vydán určitý počet vstupenek a automaticky předpokládají, že z každé vstupenky měl stěžovatel příjem. Finanční orgány měly přístup ke všem účetním dokladům a bylo výlučně na nich, aby jimi tvrzené příjmy stěžovatele prokázaly. To se jim však nepodařilo. Prokázání neexistence příjmů přitom není povinností stěžovatele; negativní skutečnost nelze prokázat. Finanční orgány ostatně ani neprovedly stěžovatelem navržené důkazy. Svá tvrzení po neexistenci úhrady za vstupenky pak stěžovatel v žalobě konkretizoval podle jejich jednotlivých příjemců („Angličané“ a FRANCE CAR). Dále rozvedl pochybení finančních orgánů při stanovení cen vstupenek a zdůraznil potřebu provedení výslechů svědků, kteří by potvrdili, že vstupenky jejich příjemci neuhradili.

[34] Krajský soud k těmto námitkám v bodu 36 rozsudku uvedl, že „U vstupenek pro „Angličany“ vycházel správce daně a žalovaný také v případě vstupenek z PODKLADŮ (tj. písemnosti „Podklady pro tisk vstupenek na 119. Velkou pardubickou steeplechase“ – pozn. NSS) a odpovědi dle trestního řádu, ze kterých jasně vyplývá počet vstupenek, rozsah poskytnutých služeb i cena vstupenky. Žalobce ve své odpovědi dle trestního řádu, ze kterých jasně vyplývá počet vstupenek, rozsah poskytnutých služeb i cena vstupenky. Žalobce ve své odpovědi dle trestního řádu sám uvádí, že fakturu buď nevystavil, nebo ji nebyl schopen dohledat, přičemž potvrdil cenu jedné vstupenky na 2 800 Kč. Žalobce zde neuvádí žádné nové skutečnosti, které by tato tvrzení vyvracely. Namítá pouze, že se poskytnuté vstupenky neprojeví v majetkové sféře žalobce. Nijak ale svá tvrzení nedokládá a soudu nezbyvá nic jiného než se ztotožnit s názorem žalovaného. Obdobně tak musí soud souhlasit i v situaci poskytnutých vstupenek společnosti FRANCE CAR. V této situaci žalobce sice předložil správci daně smlouvu o poskytnutí služeb se společností FRANCE CAR, tato smlouva však poskytnutí vstupenek vůbec neřeší, což ani žalobce nerozpориje. Žalobce tak staví svou argumentaci na vyjádření společnosti FRANCE CAR, která uvádí, že to brali tak, že to ke smlouvám patří. Toto v základu nic neprokazující tvrzení pouze potvrzuje, že společnosti vstupenky poskytnuty byly, neproказuje však, zda byly poskytnuty zdarma, za úplatu, mimosmluvně či pouze nějakým dodatkem. Za této situace, kdy neexistuje žádná smlouva, žádný daňový doklad, který by jakkoli potvrzoval způsob poskytnutí vstupenek pro společnost FRANCE CAR, vznikly správci důvodné pochybnosti o tomto plnění, důkazní břemeno tak přešlo na stranu žalobce, který toto břemeno neunesl, když netvrdil žádné jiné okolnosti, a byl mu tak správně navýšen základ daně. V bodu 43 dále krajský soud konstatoval: „V případech vstupenek pro společnost FRANCE CAR sice vypovídala p. J., která uvedla, že zmíněné vstupenky byly tištěny jako „náhradní“. Takové tvrzení samo neobstojí, a to obzvláště v případě, kdy sama společnost nepotvrdila, že by nějaké náhradní vstupenky ze strany žalobce obdržela. Pokud by soud bral tvrzení p. J. bez dalšího za prokázané, vznikla by situace, kdy každá „nepřiznaná“ vstupenka by mohla být „náhradní“. [...] Soud přezkoumal postup správních orgánů, přičemž nespatiuje žádné pochybení v hodnocení důkazů a zjištěných skutečností ze strany správních orgánů a plně se s ním ztotožňuje.““

[35] Zásadní otázkou je, zda se krajský soud zabýval žalobním bodem, v němž stěžovatel popírá možnost zdanění příjmů, které považuje za fiktivní. Rozsudek krajského soudu se v tomto směru výslovně vyjadřuje „jen“ ke zjištění skutkového stavu (existenci transakcí nepodložených smlouvou a poskytnutí neuhrazených vstupenek). Skutkové závěry krajského soudu (viz NSS podtržené citace) jsou však také poněkud nelogické. Krajský soud na jedné straně z vyjádření FRANCE CAR 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 poskytnuty. Dle názoru NSS je ovšem z vyjádření FRANCE CAR tak, jak je cituje i krajský soud („brali tak, že to ke smlouvám patří“), zjevné, že určité vstupenky byly této společnosti poskytnuty zdarma. FRANCE CAR tedy potvrdila bezúplatné nabytí vstupenek (bez ohledu na to, jak byly nazvány paní J.).

[36] Ve shodě s rozsudkem NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 117/2020 tak nezbyvá než i v této věci konstatovat, že stěžovatelem vznesený žalobní bod popírající možnost zdanění příjmů, které považuje za fiktivní a nikoliv skutečné, nebyl krajským soudem vypořádán. K tomu je třeba zmínit, že tak krajský soud nečinil ani odkazem na zákonné podmínky zdanění, neboť v části odůvodnění vztahující se k daňovému základu se nenachází ani jedna citace zákona o daních z příjmů. Krajský soud sice podrobně rozebral četnost a hodnotu poskytovaných vstupenek vůči jednotlivým subjektům, ovšem bez posouzení podstaty námitky, tj. skutečnosti zda a proč lze poskytování těchto vstupenek bez jakéhokoli protiplnění považovat za zdanitelné daní z příjmů.

[37] Stěžovatel poukazuje na judikaturu, podle níž neexistující příjem nelze zdanit. Usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1584/07 ovšem řeší zcela odlišnou situaci a ve stěžovatelův prospěch z něho mnoho neplyne. Je však třeba vzít v úvahu rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2013,

čj. 8 Afs 30/2012 – 32, kde je uvedeno: „podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Systematicky je dané ustanovení zařazeno v článku Listiny základních práv a svobod deklarujícím základní právo vlastnit majetek. Zdaněním tedy dochází k zákonem aprobovanému vyvlastnění části majetku bez poskytnutí náhrady, a to za účelem týkajícím se veřejného zájmu (k opatření finančních prostředků na plnění funkcí státu či kvůli jiným, nefiskálním veřejnoprávním důvodům). Zdanění je jedním z nejzávažnějších a nejcitelnějších zásahů státu do vlastnického práva jednotlivců a k tomu, aby vyhovovalo požadavkům ústavnosti, nepostačí pouze, aby bylo opřeno o zákonný podklad. Zdanění především nesmí mít zjevně neracionální povahu a být založeno na svévoli (jakkoli obledné důvody a výše zdanění má zákonodárce velmi rozsáhlý prostor pro politické uvážení), nesmí vést k neodůvodněné nerovnému zacházení a nesmí mít rdousící charakter v tom smyslu, že by zasáhlo samu podstatu základního práva vlastnit majetek (viz k tomu např. nálezy Ústavního soudu z 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, či z 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08; z judikatury Nejvyššího správního soudu viz např. jeho rozsudek z 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005-43, č. 1889/2009 Sb. NSS). Ve světle uvedených ústavních zásad je nutno vykládat i ustanovení konkrétních daňových zákonů. Zákon o daních z příjmů podrobuje dani příjem jednotlivce (fyzické osoby nebo právnické osoby). Samotný pojem příjmu není zákonem o daních z příjmů výslovně definován. Nicméně z povahy a podstaty tohoto pojmu, jeho jazykového významu a smyslu a účelu těch ustanovení zákona o daních z příjmů, které definují základní rámec zdanění příjmů (zejm. ustanovení o tom, jaké majetkové hodnoty patří do těch kterých kategorií příjmů a jaké náklady se pro účely zdanění příjmů mohou pro zjištění základu daně odečíst) je patrné, že příjmem je třeba v obecné rovině rozumět zvýšení majetku poplatníka, k němuž došlo ve stanoveném časovém období (zdaňovacím období). Musí přitom zásadně jít o zvýšení skutečné, nikoli zdánlivé nebo fiktivní. Vyšší příjmy nelze v neprospěch poplatníka určit podle pravidel, která se míjejí s tím, jak se hospodaření poplatníka v rozhodných ohledech skutečně vyvíjelo (viz k tomu zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu z 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, č. 846/2006 Sb. NSS, a z 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, č. 2626/2012 Sb. NSS). Znamená to mimo jiné, že by bylo třeba pečlivě vážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila či jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala. Výklad ustanovení zákona o daních z příjmů pak musí výše uvedený princip zdanění pouze skutečného, a nikoli toliko zdánlivého příjmu brát v úvahu.“

[38] Z uvedeného je zřejmé, že krajský soud opomenul pojednat o zásadní žalobní námitce - zda a proč lze poskytování vstupenek bez jakéhokoliv protiplnění považovat za zdanitelné daní z příjmů - a posoudit ji ve světle právních předpisů a judikatury, přičemž některé jeho skutkové závěry jsou nelogické a nesrozumitelné (viz výše). Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů; k této vadě musí NSS přihlédnout i bez námitek.

[39] K tomu je třeba dále podotknout, že kasační námitka proti přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kdy krajskému soudu stěžovatel vytýká, že se „nevypořádal ani s dalšími námitkami, resp. je shledal nedůvodnými“, je zcela nekonkrétní.

[40] Stěžovatel rovněž namítá neprovedení jím navržených důkazů, jakož i to, že byl vyzván k předložení důkazů, které mají prokazovat negativní skutečnosti. NSS se i v této věci shoduje se závěry rozsudku sp. zn. 2 Afs 117/2020, že podle § 92 odst. 1 a 2 daňového řádu dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně a je jeho povinností dbát na zjištění všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, aniž je vázán návrhy daňových subjektů. Není tedy povinen provést veškeré navržené důkazní prostředky, pokud jsou skutková zjištění dostačující pro rozhodnutí. To, že správce daně požadoval po stěžovateli doložení, že s poskytováním vstupenek neměl být spojen příjem, není třeba vnímat jako požadavek na prokazování negativních skutečností, zejména za situace, kdy stěžovatel sám tvrdí, že neexistence takového příjmu byla z účetnictví i z ostatních okolností dostatečně zřejmá. Význam takového požadavku správce daně lze vidět v tom, že je na daňovém subjektu,

aby obhájl, že s poskytováním vstupenek příjem důvodně spojen nebyl. Rozsahem důkazního břemene se krajský soud zabýval. Otázkou je, zda je jeho závěr správný. Stěžovatel v žalobě navrhl výslech svědků, přičemž význam jejich svědecké výpovědi v obecnosti spojil se svými tvrzeními o neposkytnutí úhrady za poskytované vstupenky. V obecné poloze se soud při určení, jaké důkazy provede, řídí § 52 odst. 1 s. ř. s. Je to sice soud, který určuje, které důkazy provede a které nikoliv, tj. není vázán návrhem účastníků řízení a vychází pouze z tohoto, zda jsou navržené či jiné důkazy potřebné k objasnění skutkového stavu či k jeho doplnění (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89). Návrh výslechu svědků uvedený v žalobě je třeba vnímat v relaci s návrhy uplatněnými v daňovém řízení a nelze jej odbýt, jak učinil krajský soud, vyjádřením, že není jasné, co podstatného mělo být z jejich výpovědi zjištěno. Jako příklad lze uvést návrh na výslech Ing. arch. M. P., který byl předsedou představenstva stěžovatele, a který podle zjištění plynoucího z daňového řízení, sám rozhodoval o poskytování vstupenek a sám je také obhospodařoval. Jeho výsledkem by bylo ověřitelné nejen neposkytnutí odpovídající finanční úhrady za vstupenky, ale i důvody poskytování těchto vstupenek. To mohlo být spojeno s mimofinančním plněním, případně jeho důvodem mohlo být, že se jednalo o vstupenky neprodejně. 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 vyloučit, že by tento výslech pro výsledek řízení neměl žádný význam. V daňovém i soudním řízení je rovněž konstatováno, že stěžovatel na své předchozí vedení podal trestní oznámení. Navzdory uplynutí delšího času není z rozsudku zřejmé, jaký byl osud tohoto oznámení; přitom nelze vyloučit, že by výsledek policejního šetření nemohl mít vliv na skutková zjištění podstatná pro rozhodnutí. Lze tak uzavřít, že zjišťování skutkového stavu žalovaným mělo určité deficity, které byly odstranitelné v soudním řízení, a nebylo tedy nezbytné přistoupit ke zrušení rozhodnutí žalovaného právě z tohoto důvodu.

[41] Pro úplnost zbývá dodat, že není zcela příléhavý odkaz krajského soudu na rozsudek NSS ze dne 23. 9. 2019, čj. 9 Afs 109/2018-93, který se týká daně z přidané hodnoty. V této souvislosti považuje NSS za vhodné k otázce rozdílu 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, který konstatoval: *„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).“*

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[42] Kasační stížnost stěžovatele je důvodná, a proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věta první zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, při němž je vázán právním názorem výše vysloveným (odst. 5 téhož ustanovení).

[43] O náhradě nákladů řízení rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. května 2021

Ondřej Mrákota
předseda senátu