



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Dostihový spolek, a. s.**, se sídlem Pražská 607, Pardubice, zast. JUDr. Lukášem Kulhánkem, advokátem se sídlem Dlouhá 101/13, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2019, č. j. 4332/19/5200-1134-707700, v řízení o kasací stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice ze dne 26. 2. 2020, č. j. 52 Af 7/2019 - 163,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice ze dne 26. 2. 2020, č. j. 52 Af 7/2019 - 163, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

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 Dostihovému spolku, a. s., (dále též „daňový subjekt“, „žalobce“, nebo „stěžovatel“) na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 částku 301 530 Kč a penále ve výši 60 306 Kč, a téhož dne i dodatečný platební výměr č. j. 1001914/15/2801-50525-607304 na 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 5075 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 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 odvolacím rozhodnutím 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, a 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 5075 Kč na částku 5886 Kč.

[4] Žalovaný i v tomto rozhodnutí vycházel ze zprávy o daňové kontrole č. j. 875371/15/2809-60563-609037 a shrnul výsledky dokazování, včetně jeho doplnění, v mezích závazného právního názoru krajského soudu. K námitkám proti zprávě o kontrole uvedl, že daňový subjekt neměl žádný zákonný důvod k odmítnutí podpisu zprávy, neboť tím není pouhý nesouhlas s jejím obsahem. Zpráva o daňové kontrole s ním byla projednána a své výhrady mohl uplatnit v rámci podaných odvolání, což také učinil. Ve vztahu k doměření výnosů ze vstupného poukázal na „podklady 2010“ a „podklady 2011“ obsahující rozpis lóží, tribun a uvedení obchodních partnerů či osob, jimž byly vstupenky poskytnuty, přičemž to vše bylo v řízení předloženo samotným daňovým subjektem a potvrzeno svědecky. Ostatně daňový subjekt sám užil tyto podklady v jím podaném trestním oznámení a podle nich také pro trestní řízení vyčíslil náhradu škody. Žalovaný konkretizoval zjištění ohledně poskytnutých vstupenek podle jednotlivých příjemců. Ke zdaňovacímu období roku 2010 žalovaný vůči odběrateli „RINGIER“ zpochybnil část závěrů správce daně ohledně neprokázaných 20 ks vstupenek, což vyčíslil ve prospěch daňového subjektu. Ve vztahu ke společnosti „FRANCE CAR“ konstatoval smlouvu o reklamním plnění, jejímž předmětem nebyl pronájem žádné lóže ani poskytnutí 180 vstupenek v hodnotě 263 070 Kč. Společnosti „COURSE LIMITED“ (poznámka NSS: součástí je zprostředkování vstupenek pro osoby označované jako „Angličani“) bylo poskytnuto 156 vstupenek v hodnotě 436 800 Kč. U společnosti „SYNOT TIP“ se jednalo o 60 vstupenek v hodnotě 336 000 Kč. Poskytnutí 180 vstupenek v hodnotě 234 000 Kč se týkalo neznámých obchodních partnerů. Ve zdaňovacím období roku 2010 tak byly poskytnuty obchodním partnerům vstupenky v hodnotě 1 269 870 Kč. Ke zdaňovacímu období roku 2011 žalovaný konstatoval u společnosti „COURSE LIMITED“ poskytnutí 180 ks vstupenek, z toho 156 bez úhrady při jejich hodnotě 252 800 Kč. Celkem 180 vstupenek v hodnotě 234 000 Kč se týkalo neznámých obchodních partnerů; ve zdaňovacím období roku 2011 se tedy jednalo o vstupenky v hodnotě 486 800 Kč. Žalovaný podrobně popsal podklady k tomu, o jaké vstupenky a do jakých lóží se jednalo, a veškeré podklady, z nichž vycházel při určení počtu vstupenek. Pokud jde o jejich hodnotu, vycházel z podkladů daňového subjektu a vzal v úvahu ceny sousedních lóží a ceník, byť ten byl z jiného zdaňovacího období. Žalovaný se vypořádával s tím, proč není třeba provádět další důkazy, a zabýval se i rozhodnou judikaturou správních soudů. Ve vztahu k poskytování vstupenek považoval postup daňového subjektu za odporující § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro daná zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), přičemž uvedené částky označil za neoprávněně zkracující příjmy ve smyslu § 23 odst. 2 téhož zákona. Žalovaný v rozhodnutí zohlednil ve prospěch daňového subjektu doplnění řízení ve vztahu k nakoupeným věcným cenám pro vítěze závodů a soutěží od společností „EQUIMONARCH“ a „EQUISPORT“ a pojednal i o dalších dílčích odvolacích námitkách.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[5] Daňový subjekt v žalobě proti novému rozhodnutí žalovaného namítal nedůvodné neprovedení navržených důkazů, nesprávné zjištění skutkového stavu, nesprávný postup stanovením daně podle pomůcek a podle virtuálních a nikoliv skutečných výnosů, nezohlednění nákladů a nezohlednění doměření daně z přidané hodnoty. Dále vytkl užití zprávy o daňové kontrole jako odůvodnění dodatečných platebních výměrů, ačkoliv zpráva vykazovala nedostatky.

pokračování

Krajský soud zrekapituloval průběh daňového řízení a výsledky dokazování samostatně ke zdaňovacím obdobím roku 2010 a roku 2011. Ke zdaňovacímu období roku 2010 uzavřel, že z písemných podkladů ani ze svědeckých výpovědí, které podrobně konstatoval, se nepodařilo objasnit, proč byla společnost „RINGIER“ fakturována pouze část z poskytnutých vstupenek a proč byly zdarma poskytnuty vstupenky společnosti „FRANCE CAR“ či společnosti označované jako „Angličani“, aniž to mělo smluvní podklad. V roce 2011 se jednalo o vstupenky poskytnuté „Angličanům“, společnosti „SYNOT“ a neurčeným subjektům.

[6] Krajský soud konstatoval, že žalobce opakuje v žalobě námitky, jimž soud nepřisvědčil v předchozím rozsudku a k nimž tedy zaujal již určitý právní názor. Pokud jde o využitelnost zprávy o daňové kontrole, krajský soud neshledal důvod se od svého předchozího rozsudku odchýlit, a proto v odst. 29 a 30 napadeného rozsudku zopakoval své předchozí posouzení. Krajský soud předchozím rozsudkem zavázal žalovaného k provedení výsledku jedné konkrétní svědkyně a k provedení důkazu fotografiemi z předávání cen vítězům dostihů a sportovních akcí. Žalovaný výslech provedl a vyplynulo z něho, že sice nebyla vedena žádná evidence cen, ovšem fotodokumentací k ME mladých jezdců bylo doloženo předání cen a nebylo vyloučeno, že se jedná o ceny nakoupené v roce 2010, k nimž byly předloženy sporné doklady. Pokud žalovaný upravil ve prospěch žalobce základ daně o částku 251 738 Kč, akceptoval tím závazný právní názor vyslovený v předchozím rozsudku krajského soudu.

[7] Krajský soud v důvodech svého rozsudku poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2019, č. j. 9 Afs 109/2018 – 93, jímž byla zamítnuta žalobcová kasační stížnost v obdobné věci (DPH za říjen 2010 související se vstupenkami pro společnost „FRANCE CAR“, „SYNOT TIP“, „RINGIER“, „Angličani“ a pro neznámé subjekty). Dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2019, č. j. 9 Afs 99/2018 – 112 (odpočet DPH za červenec 2011), který obdobné žalobní námitky rovněž neakceptoval.

[8] Ke změně názoru žalovaného ohledně zohlednění doměřené DPH v základu daně z příjmů krajský soud opět užil argumentaci ze svého předchozího rozsudku a uvedl, že spor není veden o uznatelnosti nákladu, ale o časové účinky doměření DPH v návaznosti na odpisy u daně z příjmů. Soud s poukazem na judikaturu uvedl, že uznat tento náklad lze, až když vznikne, tedy po pravomocném dodatečném platebním výměru. K úplnosti a správnosti zjištění skutkového stavu krajský soud zopakoval svůj předchozí právní názor jednak v obecné poloze, jednak ke zjištěním z podkladů o poskytnutých vstupenkách označených jako „PODKLADY PRO TISK VSTUPENEK NA 120. VELKOU PARDUBICKOU STEEPLECHASE“ a „PODKLADY PRO TISK VSTUPENEK NA 121. VELKOU PARDUBICKOU STEEPLECHASE“, které žalobce poskytl správci daně, což ovšem následně zpochybnil, stejně jako jejich užití v dokazování. Svědecky bylo potvrzeno, že tyto podklady obsahují informace o počtu poskytnutých vstupenek. Krajský soud konkrétně uvedl zjištěné počty poskytnutých vstupenek jednotlivým subjektům a jejich bližší specifikaci a rozebral provedené důkazy. Podobně se vyrovnal i se žalobními námitkami týkajícími se výdajů za občerstvení a příspěvku od společnosti „STAVIS“. K průběhu dokazování uvedl, že žalobce nebyl v řízení nečinný a navrhl řadu dalších důkazů v řízení neprovedených; nepřiznal jim ovšem význam pro rozhodnutí, neboť přínos výsledku navržených svědků nebyl jasný. Stejně tak navrhovaná stavební dokumentace tribun byla nadbytečná při dostatečně zjištěné kapacitě tribun. Krajský soud uzavřel, že žalovaný v doplnění řízení plně respektoval závazný právní názor vyslovený v předchozím rozsudku, stejně tak jako ostatní jím vyslovené závěry, které nebyly důvodem pro zrušení prvního rozhodnutí žalovaného, a uzavřel, že pro řádné zjištění skutkového stavu nebylo další doplnění dokazování potřebné. Proto žalobu zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

III. 1. Kasační stížnost

[9] Žalobce jako stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opřenu o kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); namítl tedy nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předchozím řízení, vady řízení spočívající v nedostatečích zjištění skutkového stavu, pro které mělo být správní rozhodnutí soudem zrušeno, a nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů, nesrozumitelnost a vady řízení ovlivňující rozhodnutí.

[10] Konkrétně stěžovatel namítá, že se krajský soud nevypořádal s žalobními námitkami, neboť jeho rozsudek je kompilátem odůvodnění z předchozích rozsudků. Ve vlastní argumentaci v odst. 33 - 48 rozsudku je s minimálními úpravami užitá argumentace z odst. 34 - 49 předchozího rozsudku č. j. 52 Af 6/2017 - 177. V žádné části odůvodnění se ale rozsudek nevypořádává s námitkou danění fiktivních příjmů, tedy nikoli příjmů skutečných. Přitom jde o zásadní hmotněprávní námitku, která byla rozvedena ve vztahu k jednotlivým údajným příjmům v části IV. žaloby a která nebyla vypořádána v žádném z předchozích řízení. Rozhodnutí žalovaného, které bylo předmětem přezkumu, bylo vydáno v návaznosti na daňovou kontrolu, která vedla k vydání řady rozhodnutí, jejichž přezkumné fáze se navzájem prolínaly. Protože výhrady stěžovatele nebyly pochopeny, řeší je stěžovatel v tomto kasačním řízení. Krajský soud, ač byl upozorněn, že v této věci je jiná argumentace než v souvisejících případech, nevěnoval tomu pozornost. Vzhledem k tomu, že se krajský soud nezabýval tím, zda žalobce nějaké výnosy měl, či nikoliv, poukazuje znovu na podstatné části žaloby. Nejen že nebylo prokázáno, zda byly určitým subjektům poskytnuty vstupenky, ale nikdo nezkoumal, jak se jejich poskytnutí projevilo v majetkové sféře zvýšením hodnoty majetku, nějakým příjmem či výnosem.

[11] Poskytnutím vstupenek společnosti FRANCE CAR, s. r.o., se soud zabýval v bodech 12, 16, 32, 38, 43 a 47 odůvodnění, aniž řešil, že s poskytnutím vstupenek nebyl spojen žádný výnos. Ostatně i společnost „FRANCE CAR“ se vyjádřila, že to brala jako součást reklamního plnění; nikdo od ní za vstupenky nic nechtěl. Stěžovatel měl s touto společností uzavřenou smlouvu o reklamním plnění, podle správce daně bylo podstatné, že poskytnutí vstupenek nebylo ve smlouvě uvedeno. Podle názoru stěžovatele zde došlo ze strany žalovaného k danění fiktivních výnosů; přitom každý přezkum řešil jen počet vstupenek, přesto, že předmětem rozhodnutí byla daň z příjmů, a nikoliv daň z vydaných vstupenek.

[12] Pokud jde o tzv. „Angličany“, soud rovněž dovodil, že jim byly poskytnuty vstupenky, aniž řešil, zda z nich stěžovateli plynul nějaký výnos. Soud podporuje svůj názor o počtu poskytnutých vstupenek stěžovatelovým trestním oznámením. Stěžovatel opět upozorňuje, že předmětem daně nejsou poskytnuté vstupenky, ale příjem. Přitom důvodem trestního oznámení bylo, že předchozí vedení poskytovalo vstupenky, za něž nikdo nezaplátil a za něž nebylo požadováno nějaké protiplnění. Krajský soud si z trestního oznámení vytrhl pouze část a nehodnotil fiktivnost příjmu. Stěžovatel byl jednak poškozen tím, že za vstupenky neobdržel žádný příjem, jednak musel hodnotu vstupenek zdanit.

[13] Stěžovatel se tímto postupem cítí poškozen a poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012 - 32, a na nález Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2011, sp. zn. II. ÚS 1584/07, podle nichž nelze vyměřit daň, pokud výnos neexistoval. To, že fakticky žádný výnos nebyl, měl správce daně prokázáno.

pokračování

[14] Dále stěžovatel poukazuje na to, že při stanovení základu daně, a tím i celé daně, bylo postupováno způsobem odporujícím zákonu. Ve zprávě o daňové kontrole je výslovně uvedeno, že nelze určit cenovou hladinu srovnáním, neboť úroveň vstupenek se lišila podle jednotlivých tribun a v jejich rámci podle jednotlivých pater, možnosti výhledu na dostihové závodiště, velikosti a vybavení lóže, blízkosti sázkového terminálu, poskytování cateringu apod. Navíc poskytnutí lóže bylo ve smlouvách jedním z řady plnění, které bylo následně oceněno souhrnně. Cena vstupenek byla také odvislá od konkrétních dostihových dnů či dostihů. Správce daně k tomu ve zprávě uvedl, že jasno do celé záležitosti nevnesly ani výpovědi svědků. Přesto, že správce daně uvedl, že cenovou hladinu pro stanovení základu daně nelze zjistit, učinil tak. Neopatřil znalecký posudek, nezkoumal cenu z odborných hledisek a určil ji podle hledisek, která sám označil za nevhodná.

[15] Stěžovatel také označil zprávu o daňové kontrole za nepoužitelnou a vytkl žalovanému neprovedení některých důkazů. Krajský soud v odst. 29 rozsudku hodnotil jako oprávněné odmítnutí podpisu zprávy o kontrole za situace, kdy sám žalovaný shledal některé závěry správce daně (ve vztahu ke společnosti „RINGIER“ a ve vztahu k věcným cenám od společností „EQUIMONARCH“ a „EQUISPORT“) nesprávnými a z toho důvodu změnil dodatečné platební výměry. Krajský soud na jedné straně tvrdí, že to měl být žalobce, kdo měl prokázat negativní skutečnosti, tedy že neměl žádný příjem, a na druhé straně vytýká žalobci, že svá tvrzení nepodpořil důkazy. Neexistující výnosy jsou ovšem prokázány trestním oznámením (ve vztahu k „Angličanům“) a v případě „FRANCE CAR“ sama tato společnost uvedla, že nic nehradila a vstupenky brala tak, že patří ke smlouvě na reklamní plnění. Stěžovatel netuší, jak měl unést důkazní břemeno, když jím navržené důkazy nebyly provedeny. Nebyl vyslechnut Ing. arch. P. – bývalý předseda představenstva, a to přesto, že vyslechnutí svědci uvedli, že tyto věci si řešil on sám. Správce daně na jedné straně chtěl důkazy, ale pokud byly navrženy, neprovedl je. Stěžovatel proto trvá na tom, že se soud nevypořádal s námitkami, případně je shledal nedůvodnými, ačkoliv měly určité opodstatnění. Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu i zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

[16] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel rozšířil kasační námitky o tvrzení prekluze. Předmětem řízení byla daň z příjmů za zdaňovací období roku 2010 a roku 2011. Tyto daňové povinnosti měly být splněny vždy do 30. 6. následujícího roku a od těchto dat běží lhůta ke stanovení daně podle § 148 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Daňová kontrola byla zahájena 26. 8. 2013; od tohoto data běží prekluzivní lhůta znova; posunula se tedy na 26. 8. 2016. Rozhodnutí správce daně o doměření daní za uvedená zdaňovací období byla stěžovateli doručena dne 26. 5. 2015. Vzhledem k tomu, že tato rozhodnutí byla doručena více než 12 měsíců před skončením lhůty, nemají na běh lhůty vliv. Rozhodnutí o prvním odvolání pak bylo stěžovateli doručeno dne 13. 12. 2016, tedy až po uplynutí prekluzivní lhůty. Proto navrhuje, aby kasační stížnosti bylo vyhověno bez ohledu na její věcnou argumentaci.

III. 2. Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že po zrušení svého prvního odvolacího rozhodnutí doplnil řízení podle právního názoru vysloveného krajským soudem v předchozím rozsudku a poté znovu rozhodl. Krajský soud jeho postup i nové rozhodnutí nyní napadeným rozsudkem plně akceptoval. Stěžovatel považuje za nevypořádání žalobních námitek to, že jím soud nepřisvědčil. Krajský soud se ovšem s těmito námitkami vypořádal už ve svém předchozím zrušujícím rozsudku. Žalovaný ve svém rozhodnutí detailně rozebral případy poskytovaných vstupenek a při určení jejich ceny vycházel z reálných dat a podkladů tak, aby výsledná hodnota co nejvíce odpovídala skutečné ceně v daném místě a čase. Stěžovatelovy

námítky o významu neprovedených důkazů jsou jeho neustále opakovaným subjektivním názorem. Stěžovateli byl dán dostatečný prostor k uplatnění důkazních návrhů a žalovaný se jeho návrhy důkladně zabýval. Důvodem zrušení předchozího odvolacího rozhodnutí také bylo jen neprovedení výslechu svědkyně M., což bylo v dalším řízení napraveno. Krajský soud se také dostatečně zabýval použitelností zprávy o daňové kontrole k odůvodnění platebních výměrů. Stěžovatel odepřel její podpis nedůvodně; polemika s právními názory správce daně není akceptovatelný důvod pro nepodepsání zprávy. Pokud jde o další žalobní námítky, s nimiž se soud údajně nevypořádal, jde o tvrzení natolik nekonkrétní, že je taková kasační námítka neprojednatelná. Proto žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[18] K doplnění kasační stížnosti o námitku prekluze žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 – 40, o vlivu ztráty na běh lhůty a o použití § 38r zákona o daních z příjmů při výpočtu. Stěžovatel vykázal daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2009 a 2011. 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.

[19] V případě zdaňovacího období roku 2010 začala lhůta pro stanovení daně běžet 1. 4. 2011. Protože za rok 2009 stěžovatel vykázal daňovou ztrátu, řídí se konec lhůty § 38r zákona o daních z příjmů. Posledním zdaňovacím obdobím, v němž mohl ztrátu uplatnit, je podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů rok 2014; lhůta, která počala běžet 1. 4. 2011, končí 1. 4. 2018. Na lhůtu dopadá ustanovení § 148 odst. 1, 2, 3 a 4 daňového řádu. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla lhůta přerušena zahájením daňové kontroly, tím se konec lhůty posunul na 27. 8. 2020. Stranou žalovaný ponechal to, že do běhu lhůty se promítlo i soudní řízení. Objektivní lhůta pak končí dnem 1. 4. 2021.

[20] Lhůta v případě zdaňovacího období roku 2011 počala běžet 1. 4. 2012 a její běh se rovněž řídí § 38r zákona o daních z příjmů; posledním rokem, kdy mohla být uplatněna daňová ztráta, je rok 2016. Na její běh rovněž dopadají ustanovení § 148 odst. 1, 2, 3 a 4 daňového řádu. I zde běží lhůta znovu ode dne zahájení daňové kontroly a její konec připadá na 27. 8. 2021, opět nehledě na vliv soudního řízení. Limit objektivní lhůty zde je 1. 4. 2022. Žalovaný proto i nadále navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

IV. 1. Podmínky projednání kasační stížnosti

[21] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná a projednatelná.

[22] Důvodnost kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[23] Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

IV. 2. Posouzení důvodnosti kasačních námitek

pokračování

[24] Kasační stížnost stojí na kasačních důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) b), a d) s. ř. s.

IV. 2. a) námitka prekluze

[25] Nejzávažnější kasační námitkou je námitka prekluze uplatněná vůči doměření daně za obě zdaňovací období; prekluzi je ostatně soud povinen zkoumat i z moci úřední. Pokud by bylo o doměření daně rozhodnuto po uplynutí prekluzivních lhůt, byl by to důvod ke zrušení jak rozsudku krajského soudu, tak i rozhodnutí žalovaného a dodatečných platebních výměrů.

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

[27] V daném případě lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob u daňové povinnosti za rok 2010 počala běžet dne 1. 4. 2011 a u daňové povinnosti za rok 2011 dne 1. 4. 2012. Odlišnost v datu počátku běhu lhůt uvedených stěžovatelem z tohoto hlediska není podstatná. Podstatné je, zda se do počítání lhůt promítá žalovaným tvrzené ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů, které stěžovatel nebral v úvahu.

[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] Nejvyšší správní soud se vztahem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů k § 148 daňového řádu komplexně zabýval v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 - 40, odst. [21] – [26] (rozsudek, stejně jako ostatní citované rozsudky tohoto soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Tam k § 38r zákona o daních z příjmů vyslovil: „*(P)odle 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, vybrž 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 eventuální 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 prokázat svá tvrzení (srov. např. též závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 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 soud 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. Nejvyšší správní soud 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 něž 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 č. j. 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, nýbrž 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 2010, byla v tomto roce původně vykázána daňová ztráta. Ta ovšem byla zrušena dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ze dne 3. 7. 2012, č. j. 286851/12/248912607304, který je také konstatován v dodatečném platebním výměru na daň z příjmů právnických osob ze dne 26. 5. 2015 jako poslední známá daňová povinnost. Žalovaný ovšem upozornil, že daňovou ztrátu stěžovatel vykázal za zdaňovací období roku 2009; tj. v roce 2010 byla či mohla být uplatněna tato ztráta, která odůvodňuje použití § 38r zákona o daních z příjmů při určení běhu lhůty. Nejvyšší správní soud ověřil ve spise tohoto soudu sp. zn. 10 Afs 42/2020 existenci platebního výměru ze dne 26. 5. 2015, č. j. 1001866/15/2801-50525-607304, na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmu 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

pokračování

k doměření daně za toto zdaňovací období byla žalovaným vypočtena správně (viz výše odst. [19]), a že rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2019 bylo vydáno v rámci prekluzivní lhůty.

[31] Zcela jednoznačně se § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů promítá do posouzení lhůty pro doměření daně za zdaňovací období roku 2011, neboť se jedná o zdaňovací období, v němž stěžovatel měl ztrátu, což je zřejmé z platebního výměru na daňovou ztrátu z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ze dne 18. 7. 2012, č. j. 295494/12/248912607304, který je založen ve spise žalovaného a na který také odkazuje dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ze dne 26. 5. 2015 jako na poslední známou daňovou povinnost. Pokud jde o zdaňovací období roku 2011, je správný výpočet prekluzivní lhůty provedený žalovaným v doplnění vyjádření ke kasační stížnosti (viz výše odst. [20]) a rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2019 bylo vydáno v rámci prekluzivní lhůty.

[32] Lze tak uzavřít, že poslední rozhodnutí žalovaného, jímž bylo pravomocně rozhodnuto o daních z příjmů za obě předmětná zdaňovací období, bylo vydáno včas; nad rámec daného lze jen připomenout, že lhůty dále neběžely po dobu prvního soudního řízení, k jehož přesnému vymezení ovšem nemá kasační soud k dispozici úplné údaje [§ 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu]; i bez tohoto údaje je zřejmé, že lhůty nebyly překročeny. Stejně tak je jednoznačné, že konečné lhůty deseti let počítané od počátku jejich běhu (§ 148 odst. 5 daňového řádu) byly v obou případech rovněž zachovány.

IV. 2. b) námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[33] Dále je třeba zkoumat, zda je dán kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného a bez podstatných vad lze zpravidla vážit další kasační námitky. Stěžovatel tento kasační důvod spatřuje ve vypořádání žalobních námitek přetažením argumentace z předchozího rozsudku, v nevypořádání se s novou argumentací a v opomenutí některých žalobních námitek.

[34] Krajský soud je při rozhodování o žalobě podle § 75 odst. 2 s. ř. s. vázán žalobními důvody, tedy má se vyjádřit ke všem pro rozhodnutí podstatným bodům v projednávané žalobě uplatněným. V daném případě nastala situace, kdy krajský soud v předchozím zrušujícím rozsudku zaujal právní názor nejen ve vztahu k důvodům, pro které rozhodnutí žalovaného zrušil, ale podrobně pojednal i o řadě žalobních námitek, které neshledal důvodnými; přitom změna skutkového stavu v dalším daňovém řízení se týkala jen části žalobních námitek a jen zčásti se také promítla do nového rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel tedy neměl možnost ve vztahu k předchozímu rozsudku krajského soudu napadnout kasační stížností ty důvody soudu, s nimiž nebyl srozuměn. Je proto přípustné jejich opětovné uplatnění v nové žalobě (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 2/2007 - 119). Krajský soud nijak nezakrýval postup, jímž do nyní napadeného rozsudku převzal předchozí argumentaci. V odst. [27] výslovně konstatoval, že je vázán svým předchozím rozsudkem jak v důvodech zrušení rozhodnutí žalovaného, tak i v důvodech, pro které nepřisvědčil ostatním žalobním námitkám; odkázal přitom mj. na výše označený rozsudek Nejvyššího správního soudu, z něhož to rovněž plyne. Pokračoval pak opakováním a shrnutím právního názoru zaujatého k úplnosti skutkových zjištění a ke kvalitě a využitelnosti zprávy o daňové kontrole. Nově vyhodnotil výdaje spojené s nákupem cen pro vítěze od společností „EQUIMONARCH“ a „EQUISPORT“ proto, že ve vztahu k těmto výdajům bylo v souladu se závazným právním názorem krajského soudu doplněno dokazování, což se také projevilo v novém odvolacím rozhodnutí. Je pravdou, že ve vztahu k bezplatnému poskytování vstupenek krajský soud po poukazu na dvě již výše zmíněná rozhodnutí Nejvyššího správního

soudu konstatoval, že oproti jeho předchozímu rozsudku se skutkový stav nijak nezměnil, a proto že odkazuje na tento předchozí rozsudek co do vypořádání odpovídajících žalobních námitek. V odůvodnění napadeného rozsudku v odst. [33] – [48] zcela převzal argumentaci uvedenou v odst. [34] – [49] svého předchozího rozsudku. Pokud se shodují žalobní námítka v obou žalobách a pokud po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného zůstal skutkový stav nezměněn, není na takovém postupu nic nezákonného. To samozřejmě neznamená, že by zákonnost argumentace stojící na odkazu na předchozí rozsudek nemohla být předmětem kasačního přezkumu. Stěžovatel ovšem navíc tvrdí, že v žalobě v nyní přezkoumávané věci výslovně uvedl, že užívá odlišná tvrzení, než jak činil dříve. V kasační stížnosti je výslovně uvedeno, že se krajský soud v žádné části odůvodnění nevypořádal s námitkou zdanění fiktivních příjmů, nikoliv příjmů skutečných. K tomu poukázal na část IV. své žaloby s tím, že jde o základní hmotněprávní námitku, která nebyla vypořádána v žádném z předchozích správních či soudních řízení.

[35] V žalobě ze dne 20. 3. 2019 v části IV. (hmotněprávní nedostatky) je uvedeno, že žalovaným tvrzené výnosy jsou pouze fiktivní, přičemž žalovaný nesprávně aplikuje judikaturu. Žalovaný měl k dispozici veškeré přehledy finančních toků a nezjistil příjmy, které by nebyly zdaněny. Při zvýšení základu daně žalovaný vycházel pouze z úvah o skutečně prodaných vstupenkách na základě podkladů pro jejich tisk, které ovšem současně ve vztahu ke společnosti „RINGIER“ zpochybnil. Žádný ze správců daně žalobci neumožnil provedení navržených důkazů. Tvrzení o neexistenci úhrady za vstupenky pak konkretizuje podle jednotlivých příjemců („STAVIS“, „RINGIER“, „COURSE LIMITED“, „SYNOT TIP“, „FRANCE CAR“, „neznámý partner“). Dále rozvádí pochybení při určení cen vstupenek a nezbytnost výslechu navržených svědků, kteří by potvrdili, že vstupenky nehradili. Uzavřel, že za dané důkazní situace nebylo možno dospět k závěru, že s distribucí vstupenek byly spojeny nějaké příjmy, a navrhl provedení důkazů výslechem dvanácti osob, dokumentací dostihového závodiště, znaleckým posudkem a podklady pro tisk vstupenek.

[36] Otázkou tedy je, zda se touto argumentací krajský soud v předchozím či nyní přezkoumávaném rozsudku zabýval. V předchozím rozsudku krajského soudu (ze dne 7. 6. 2018, č. j. 52 Af 6/2017 – 177) je ve výčtu žalobních bodů na s. 2 odst. 2 uvedena výtku, že „*správní orgán stanovuje daň na základě virtuálních výnosů, nikoliv reálných*“. Je tedy zřejmé, že tento žalobní bod byl proti předchozímu napadenému rozhodnutí žalovaného uplatněn již v předchozí žalobě, a není podstatné, že ve druhé žalobě byla zřejmě rozhojněna žalobní argumentace. Předchozí rozsudek ovšem na tento žalobní bod výslovně nereagoval, snad proto, že shledal jiný důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného. Podrobněji se krajský soud zabýval jen tím, že při nesouladu podkladů pro tisk vstupenek s příjmy za jejich prodej bylo namístě při určení příjmu vycházet z pomůcek, které shledal přílehlavými. Ačkoliv popsal i důkazy, z nichž plynulo poskytování vstupenek bez jejich úhrady či nějakého protiplnění, neřešil, zda příjem/výnos takto správcem daně určený je možno považovat za skutečný, nebo jde o příjem/výnos fiktivní a zda fiktivní příjem/výnos a za jakých podmínek může podléhat zdanění. V nynější věci byl žalobní bod směřující proti postupu správce daně spočívajícímu ve zdanění fiktivních příjmů v žalobě obsažen jednak jako obecná výtku, jednak byl podrobně rozpracován ve vztahu k jednotlivým příjemcům vstupenek. V nyní napadeném rozsudku krajský soud uvedl, že žalobce v žalobě opakuje námítka z předchozího soudního řízení, s nimiž se krajský soud vypořádal v rozsudku ze dne 7. 6. 2018, č. j. 52 Af 6/2017 – 177, a při stručné rekapitulaci žalobních bodů konstatoval i existenci výtky, že *správní orgán stanovuje daň z příjmů právnických osob na základě virtuálních výnosů, nikoliv reálných*. Napadený rozsudek se ovšem k tomuto žalobnímu bodu opět výslovně nevyjadřuje. Je pravdou, že napadený rozsudek odkazuje na dva rozsudky Nejvyššího správního soudu ve vztahu ke správnosti zjišťování skutkového stavu (odst. 32 rozsudku). Pokud by obsahovaly odpověď i na krajským soudem výslovně nevypořádanou námitku zdanění fiktivních příjmů, bylo

pokračování

by to akceptovatelné. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2018, č. j. 9 Afs 99/2018 – 112, se týkal daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2011, věcně se jednalo o zdanění vzájemných plnění stěžovatele a společnosti Agrotec (pronájem traktoru x pronájem závoďiště); tento rozsudek proto není ve vztahu k posuzované žalobní a kasační námitce jakkoliv využitelný. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2019, č. j. 9 Afs 109/2018 – 93 (pozn. NSS: zde jde o rozsudek 3. senátu), posuzoval daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2010, která souvisela právě s prodejem a poskytováním vstupenek. Tento rozsudek sice konstatuje kasační výtku, že u vstupenek poskytnutých skupinám „Angličani“ a „Synot“ nebyl žádný reálný výnos, ovšem výslovně se vyjadřuje jen k námitkám směřujícím proti využitelnosti zprávy o daňové kontrole a ke zjištění skutkového stavu (existenci transakcí nepodložených smlouvou a poskytnutí nehrazených vstupenek). Ostatní kasační námitky označil soud za nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť nesměřují proti rozsudku krajského soudu, ale proti správnímu rozhodnutí. Nelze tedy dospět k závěru, že sporná otázka zdanění tvrzených fiktivních příjmů byla Nejvyšším správním soudem v označených rozsudcích vyřešena tak, aby ji krajský soud mohl vypořádat pouhým odkazem na tyto rozsudky.

[37] Navíc je třeba k těmto odkazovaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu zdůraznit, že se zabývaly daní z přidané hodnoty, která podléhá samostatné právní úpravě. Uskutečnění zdanitelného plnění je upraveno v § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění, přičemž podle § 36 téhož zákona je základem daně *vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátc*e za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění (zdůraznění provedl NSS). Akceptace doměření daně z přidané hodnoty Nejvyšším správním soudem v odkazovaných kasačních rozsudcích tedy nemůže být oporou pro závěr, že existoval příjem či výnos podléhající dani z příjmů.

[38] Znamená to tedy, že stěžovatelem označený obsáhlý žalobní důvod popírající možnost zdanění příjmů, které považuje za fiktivní a nikoliv skutečné, nebyl krajským soudem vypořádán. K tomu je třeba zmínit, že tak neučinil ani odkazem na zákonné podmínky zdanění, neboť v části odůvodnění vztahující se k daňovému základu je jediná citace zákona o daních z příjmů, a to ve vztahu k jednomu z výdajů v odst. 44 [§ 25 odst. 1 písm. t)] – tedy s řešeným žalobním důvodem nesouvisející. Krajský soud sice podrobně rozebíral četnost a hodnotu poskytovaných vstupenek vůči jednotlivým subjektům, ovšem bez posouzení základu, tj. skutečnosti, zda a proč lze poskytování těchto vstupenek považovat za zdanitelné daní z příjmů. Přitom skutečnost, zda zdanění poskytovaných vstupenek bylo provedeno v souladu se zákonem, je stěžejní otázkou.

[39] Stěžovatel poukazuje na judikaturu, podle níž neexistující příjem nelze zdanit. Jím odkazované 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012 – 32, kde je uvedeno: „(P)odle 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 ohledně důvodů a výše zdanění má zákonodárce velmi rozsáblý 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. Vyší příjmů 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.“

[40] Z uvedeného je zřejmé, že krajský soud opomenul pojednat o zásadní žalobní námitce a posoudit ji ve světle právních předpisů a judikatury. Jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Naplnil tím kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. K tomu je třeba dále podotknout, že pokud jde o ostatní stěžovatelovy výhrady proti přezkoumatelnosti napadeného rozsudku uvedené v části IV. kasační stížnosti, kde jednou větou krajskému soudu vytýká, že se „*nepřepočítal ani s dalšími námitkami, resp. je shledal nedůvodnými*“, jedná se o námitku zčásti zcela nekonkrétní, pročež nemůže být zkoumána, a zčásti zcela obecně se dotýkající správnosti rozsudku, nikoliv jeho přezkoumatelnosti. Nejvyšší správní soud k ní proto nepřihlížel a nad rámec výslovně konstatovaného důvodu nepřezkoumatelnosti sám jiný podle § 109 odst. 4 s. ř. s. neshledal.

IV. 2. c) ostatní kasační námitky

[41] Přesto, že nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu brání tomu, aby byla posouzena zákonnost jeho rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné vyjádřit se k další námitce, a to k námitce podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., a to v mezích, v nichž směřuje proti napadenému rozsudku a nikoliv proti rozhodnutí žalovaného.

[42] Stěžovatel namítá, že žalovaný rozhodoval na základě nedostatečně zjištěného skutečného stavu věci a z tohoto důvodu mělo být jeho rozhodnutí krajským soudem zrušeno. V první řadě brojí proti tomu, že žalovaný vycházel ze zprávy o daňové kontrole přesto, že jím nebyla podepsána. Skutečnost, že platební výměry byly ve vztahu k poskytnutým vstupenkám společnosti „RINGIER“ a k výdajům vůči společnostem „EQUIMONARCH“ a „EQUISPORT“ v odvolacím řízení změněny v jeho prospěch, je podle stěžovatele dokladem o nesprávnosti daňové kontroly a její nezpůsobilosti být podkladem či součástí platebních výměrů.

[43] Podle § 88 odst. 4 daňového řádu „(z)právou o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.“ Podle odst. 5 téhož ustanovení, „(o)dmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo

pokračování

se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Podle odst. 6 téhož ustanovení „(o)depření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.“ Podle § 147 odst. 4 daňového řádu, „(d)ojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností“. Stěžovatel opakuje své výhrady vůči použití zprávy o daňové kontrole jako odůvodnění rozhodnutí přesto, že se s nimi krajský soud obsáhle vypořádal včetně poukazu na judikaturu a komentářovou literaturu (odst. [29] – [30] napadeného rozsudku). Krajský soud poukázal na skutečnost, že stěžovateli byla dána možnost seznámit se se zprávou o kontrole, navrhnout důkazy a s jeho návrhy se správce daně vypořádal. Stejně tak byl postup správce daně v tomto směru aprobován rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 109/2018. Lze jen doplnit, že nesouhlas s kontrolními zjištěními není sám o sobě akceptovatelným důvodem odepření podpisu zprávy o kontrole a nečiní zprávu v dalším řízení nepoužitelnou. Stejně tak skutečnost, že v odvolacím řízení byla uznána důvodnou jedna z odvolacích námitek a k pokynu soudu doplněno řízení o další důkazy, které vedly ke změně platebních výměrů, nemá takový důsledek. Je běžným postupem, pokud prvostupňové rozhodnutí ob stojí v odvolacím řízení pouze zčásti, že je odvolacím orgánem odůvodnění prvostupňového rozhodnutí korigováno. V daném případě také zpráva o kontrole jako odůvodnění platebních výměrů neobstála pouze v minimálním rozsahu, proto nelze než uzavřít, že postup správce daně nebyl nezákonný.

[44] Stěžovatel rovněž napadá neprovedení jím navržených důkazů a to, že byl vyzván k předložení důkazů prokazujících negativní skutečnosti. Pokud jde o důkazní prostředky navržené stěžovatelem v daňovém i soudním řízení, krajský soud se s nimi vypořádal, jak již bylo výše popsáno. 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 obhájil, že s poskytováním vstupenek příjem důvodně spojen nebyl. Rozsahem důkazního břemene se krajský soud rovněž podrobně zabýval. Otázkou je, zda je jeho závěr správný. Stěžovatel v žalobě navrhl výslech svědků, přičemž význam jejich svědecké výpovědi v občanskosti 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 (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 – 89). V daném případě byla sice úplnost skutkového stavu aprobována v rozsudku tohoto soudu sp. zn. 9 Afs 109/2018, ovšem pouze v mezích tam uplatněných podstatně stručnějších kasačních námitek a v mezích, které byly nezbytné pro posouzení zdanění daní z přidané hodnoty, jejíž podmínky jsou, jak uvedeno v odstavci [37] výše, poněkud odlišné. Nepříliš konkrétní 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 po podstatnou část obou zdaňovacích období předsedou představenstva a který podle zjištění plynoucího z daňového řízení, sám rozhodoval o poskytování vstupenek a sám je také obhospodařoval. Jeho výsledkem by bylo ověřitelné nejen to, co je známé – tj. neposkytnutí odpovídající finanční úhrady za vstupenky, ale i důvody poskytování těchto vstupenek. To mohlo být spojeno s nefinančním plněním, případně jeho důvodem mohlo být, že se jednalo o vstupenky neprodejné. Rovněž mohlo jít o součást komplexnějšího plnění (marketing, reklama apod), které bylo zapláceno a platba již v příjmech zahrnuta. Zjistil-li správce daně, že lóže byly vždy plně obsazeny, mělo na obsazenost zřejmě vliv i to, že byly obsazeny i na základě předmětných poskytovaných vstupenek. Nelze tedy předem vyloučit, že by tento výsledek pro výsledek řízení měl nějaký 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. Pokud tedy krajský soud žalobní návrhy vypořádal poukazem na svůj předchozí rozsudek, nelze to z uvedených důvodů akceptovat.

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

[45] Kasační stížnost stěžovatele je v podstatné míře 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).

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

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

V Brně dne 25. února 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu