



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **TRIODON, spol. s r.o.**, IČO 44003978
sídlem 6. května 38, 763 16 Fryšták
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2016, č. j. 38007/16/5200-11432-709204

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 8. 2016, č. j. 38007/16/5200-11432-709204, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou ke Krajskému soudu dne 27. 10. 2016 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2016, č. j. 38007/16/5200-11432-709204, kterým žalovaný změnil odvoláním žalobce napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště Zlín, ze dne 3. 12. 2014, č. j. 1798981/14/3301-51524-707655, č. j. 1799164/14/3301-51524-707655 a č. j. 1799370/14/3301-51524-707655, kterými bylo správcem daně rozhodnuto ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2009 - 2011.
2. Proti napadenému rozhodnutí brojil žalobce z následujících důvodů. Žalobce předně rozporoval tvrzení, že cena reklamy byla jakkoli nadhodnocená a neodpovídala běžným obchodním vztahům, což měl žalovaný dovodit z následujících skutečností: 1. nadhodnocená cena reklamy, 2. způsob zadávání reklamy, 3. absence kontroly nasmlouvaných plnění, 4. přínos reklamy, 5. způsob provedení reklamy, 6. rozpory výpovědí svědků. Shrnul skutkové okolnosti zadání své reklamy a zdůraznil, že prezentoval své reklamní logo za účelem udržet a zvýšit zisk při podnikatelské činnosti, k čemuž odkázal na návštěvnost jednotlivých automobilových soutěží.
3. Namítl, že žalovaný neunesl důkazní břemeno (nesrovnával velikost reklam, nezajistil dostatečný srovnávací vzorek cen reklam obdobných) a účelově zkreslil ceny reklam, kdy ceny reklam srovnával s těmi nejnižšími, které zjistil. Za pochybení považoval i to, že žalovaný vycházel z cen, za které O. H. pronajímal reklamní plochy společností BELLUM s.r.o., resp. Carenex plus s.r.o., avšak s těmito cenami nelze jakkoli srovnávat ceny, za které žalobci reklamu zajišťovali společnosti BELLUM s.r.o. a Carenex plus s.r.o., a to z důvodu, že tyto jsou zcela nepřiměřeně nízké a nelze za ně v běžných tržních podmínkách zajistit takovou reklamu, jakou měl žalobce. Relevantní tržní cenou je podle žalobce až cena, za kterou společnosti BELLUM s.r.o., resp. Carenex plus s.r.o. dále nabízely zajištění pronájmu reklamních ploch na automobilech koncovým zákazníkům (pro rok 2012 uzavíral žalobce smlouvu o reklamě přímo s panem O. H., kdy cena za reklamu za obdobných podmínek byla 2 400 000,- Kč bez DPH). Namítl, že sám O. H., jak zjistil žalovaný, uzavřel dvě smlouvy o reklamě na 15 automobilových závodů v roce 2011, a to za úplaty 3 000 000,- Kč. Odkázal i na výsledky dalších místních šetření s tím, že ve srovnání s těmito zjištěnými skutečnostmi, které se týkají jednotlivých závodů (nikoli celých sezon jako v případě žalobce) je zřejmé, že ceny reklam žalobce nebyly nijak nepřiměřené.
4. Dle názoru žalobce žalovaný nedostál své povinnosti stanovit cenu sjednanou nezávislými osobami intervalem cen obdobných reklam, k čemuž si nechal na základě výzvy žalovaného ze dne 30. 6. 2016, č. j. 30091/16/5200-11432-709204 zpracovat znalecký posudek k posouzení obvyklosti cen předmětných reklam u renomovaného soudního znalce v oboru ekonomika Dr. Ing. V. H., Ph.D. MBA, který však nemohl uplatnit jako důkaz v daňovém řízení, neboť žalovaný v rozhodnutí ze dne 4. 8. 2016, č. j. 34733/16/5200-11432-709204 odmítl prodloužení lhůtu o dobu 60 dnů, které znalec potřeboval pro vyhotovení znaleckého posudku. Uvedl, že znalec dospěl k závěru, že

sjednaná cena za reklamu podle smluv uzavřených se společnostmi BELLUM s.r.o. a Carenex plus s.r.o. nepřekračuje meze obvyklé ceny takové reklamy. Napadané rozhodnutí je podle něj nezákonné ve smyslu § 78 odst. 1 s.ř.s. z důvodu, že žalovaný bez naplnění zákonných důvodů dospěl k závěru, že žalobce vytvořil právní vztah dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, za účelem snížení základu daně.

5. V dalším žalobním bodu následně zpochybnil i hodnocení dalších skutečností (způsob zadávání reklamy, absence kontroly nasmlovaných plnění, přínos reklamy, způsob provedení reklamy), ze kterých vycházel žalovaný při stanovení daně a uvedl k tomu, že nebyly splněny podmínky, ze kterých žalovaný dovozuje umělé vytvoření právního vztahu za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů.
6. Následně namítl vnitřní rozpornost rozhodnutí, neboť z něj není zřejmé, zda žalovaný dospěl k závěru, že reklamní plnění proběhlo na základě předmětných smluv či nikoli a z procesní opatrnosti v další části žaloby žalobce vyvracel závěry, že nedošlo k realizaci zdanitelného plnění. Namítl proto, že došlo ke zneužití důkazního břemene ze strany žalovaného a že z řetězce vzájemně provázaných důkazů, které žalovanému předložil, je zřejmé, že k realizaci zdanitelného plnění došlo na základě smluv uzavřených se společnostmi Carenex plus s.r.o. a BELLUM s.r.o. Zdůraznil, že předložil všechny důkazní prostředky, které ve věci byly způsobilé prokázat tvrzení žalobce, kdy jiné důkazní prostředky již nepřichází v úvahu. Dále brojl proti hodnocení provedených důkazů, zejména proti údajným rozporům ve výpovědích p. O. a T. a proti hodnocení výpovědi p. D. Namítl i vady provedeního dokazování a uvedl, že z postupu žalovaného není zřejmé, jaké důkazy byly vůbec správcem daně z videozáznamů a fotografií provedeny k prokázání realizace reklamy, když o těchto nebyl pořízen protokol, ani žalobci nebylo umožněno být přítomen při jejich provedení.
7. Namítl, že i žalovaný na str. 90 ve svých zjištěních vychází z údajných leteckých snímků budovy č. 115. V této souvislosti žalobce namítá, že s takovými důkazy nebyl žalobce jakkoli seznámen, což žalobci jakkoli znemožňuje se k této skutečnosti vyjádřit. Tyto snímky jsou mimo jiné dle názoru žalovaného důkazem o neexistenci světlíků, kdy z tohoto důvodu žalovaný odmítl provést výslech svědka V. T. O těchto důkazech nebyl pořízen protokol, ani žalobci nebylo umožněno být přítomen při jejich provedení.
8. V další ucelené části brojl proti závěrům žalovaného, který zamítl podané odvolání i proto, že žalobce neprokázal, že náklady na stavební práce byly opravami, a proto tyto posoudil jako technické zhodnocení. Namítl, že s ohledem na rozložení důkazního břemene tak byl žalobce povinen prokázat, co tvrdil, tedy že došlo k provedení stavebních prací a vynaložení finančních prostředků na ně, jakož i souvislost stavebních prací se zachováním a dosažením zisku. V tomto ohledu žalobce plně tyto skutečnosti prokázal. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že vynaložené prostředky na opravy jsou technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, které nelze žalobci uznat, tížilo jej v tomto ohledu důkazní břemeno. Pro závěr, že stavební práce jsou technickým zhodnocením, si žalovaný ale neobstaral dostatek podkladů a neunesl tak důkazní břemeno. Uvedl, že pokud právní úprava zákona o daních z příjmů nedefinuje, co jsou

opravy, úpravy a jiné činnosti na nemovitostech, je nezbytné v případě sporu o jejich právní posouzení, vycházet z principu *in dubio mitius*. Konstatoval, že pokud není stavební úprava technickým zhodnocením, je v plné výši uznatelným nákladem. S ohledem na důkazní břemeno formované negativní teorií důkazní pak daňový subjekt nemůže prokazovat neexistenci technického zhodnocení nemovitých věcí. Naopak toto tíží na žalovaného, který prokazuje, že stavební práce jsou technickým zhodnocením, a měl prokázat, že provedením stavebních prací došlo k dostatečné změně technických parametrů nemovitých věcí, aby mohl dospět k závěru, že stavební práce byly technickým zhodnocením. Touto cestou však dokazování nevedl. Žalovaný podle žalobce zcela přehlíží skutečnost, že na jedné budově může docházet jak k opravám (rezervám na opravy) tak k technickému zhodnocení, a skutečnost, že žalovaný *en bloc* vyhodnotil veškeré stavební práce jako technické zhodnocení, svědčí o účelovém přístupu žalovaného.

9. Následně brojil konkrétně proti nesprávným závěrům o technickém zhodnocení u opravy nádvoří a kanalizace, výměny boileru, prací na střeše a světlicích.
10. V závěrečném žalobním bodu brojil proti závěrům ve věci zjištěného manka při inventarizaci a neuznání vnitropodnikové směrnice zohledňující ztrátové ve velkoobchodě.
11. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné. K jednotlivým námitkám konstatoval následující. Uvedl, že v daném případě byly uzavírány dva druhy smluv s tím, že smlouvy o reklamě byly vždy uzavřeny na vyšší částky než smlouvy o pronájmu reklamních ploch, a to přes to, že po obsahové stránce byly smlouvy téměř totožné. V průběhu daňového řízení nebylo žalobcem prokázáno, že by částky, za něž pan H. pronajal reklamní plochy společnosti Carenex plus s.r.o., byly navýšeny ještě o další výdaje odůvodňující několikadesetinásobné zvýšení ceny ve smlouvě o reklamě. Žalovaný je přesvědčen, že při stanovení ceny obvyklé dostal všem zákonným požadavkům a vycházel z ceny prvního článku v řetězci (tj. pana H.), který dle žalovaného nemá důvod podhodnocovat cenu a tuto cenu považoval za cenu obvyklou v místě a čase. Co se týče žalobcem předloženého znaleckého posudku, uvedl, že skutkový stav byl v rámci daňového řízení dostatečně zjištěn. V průběhu daňového řízení žalobce nenavrhl, aby správce daně, resp. žalovaný ustanovili znalce ve smyslu § 95 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ke stanovení ceny obvyklé, a správce daně, resp. žalovaný tuto potřebu neshledali. V pořadí druhé žádosti o prodloužení lhůty žalobce neuvedl, že žádá o prodloužení lhůty z důvodu zadání požadavku na zpracování znaleckého posudku. Pokud jde o znalecký posudek jako takový, žalovaný z věcných důvodů zpochybnil způsob stanovení ceny obvyklé znalcem, Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D., vč. toho, že se vyjádřil k návrhu na náhradu nákladů řízení. Žalovaný dále nesouhlasil s tvrzením žalobce, že k užití netržních cen mohlo dojít ze strany pana H. Zásadním v daném případě bylo, že žalobce neprokázal, z jakého důvodu došlo k enormnímu nárůstu ceny za poskytnuté reklamní služby. Žalovaný je přesvědčen, že důkazní břemeno ohledně prokázání existence rozdílu v ceně sjednané mezi společnostmi BELLUM s.r.o. a Carenex plus s.r.o. od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, unesl. Žalovaný má dále za to, že se žalobce v daných obchodních případech cíleností reklamy a jejím vlivem na obrat (tj. efektivitou reklamy) podstatně nezabýval, a to ani při její přípravě, ani po jejím ukončení.

12. Co se týče namítané vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí, tak žalovaný konstatuje, že v napadeném rozhodnutí nerozporuje, že pro žalobce byla zajištěna realizace reklamy umístěním jeho reklamních nápisů na soutěžní vozidla v rámci sportovních a společenských akcí souvisejících s motoristickým sportem.
13. Pokud jde o tvrzené zneužití důkazního břemene žalovaným, uvedl, že žalobce unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání faktické realizace reklamních služeb, neprokázal však, že naplnil podmínku § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Žalovaný zdůrazňuje, že s ohledem na rozložení důkazního břemene není jeho povinností konkrétně sdělovat, jaké další důkazní prostředky by měl žalobce doložit. Volba důkazních prostředků je výhradně v dispozici žalobce.
14. K hodnocení důkazních prostředků odkázal na stranu 52 a násl. napadeného rozhodnutí a poukázal na to, že žalobce nerozlišuje mezi situacemi, kdy správce daně pominul některý důkazní prostředek, a situacemi, kdy správce daně navržený důkazní prostředek provedl, avšak po jeho zhodnocení dospěl k závěru, že neprokazuje tvrzení žalobce. Zdůraznil, že neměl na svědky nepřiměřené nároky.
15. Výslech pana T. by podle něj nebyl způsobilý potvrdit nebo vyvrátit, že se jednalo o opravu světlíků. Odmítnutím výpovědi nijak nepředjímal obsah svědecké výpovědi.
16. Co se týče provádění důkazních prostředků v podobě videozáznamů a fotografií, tak žalovaný konstatuje, že správcem daně byly provedeny všechny dotčené důkazní prostředky. K namítanému kabinetnímu způsobu dokazování namítl nepřipadnost citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Poukázal na to, že vzhledem k tomu, že byl žalobce srozuměn s obsahem obrazové dokumentace (neboť ji sám předložil), mohl se bezpochyby věcně vyjádřit k hodnocení správce daně i žalovaného. Pole žalovaného z daňového řádu tedy nevyplývá povinnost pořizovat o průběhu provádění důkazního prostředku v podobě fotografie nebo videozáznamu protokol. Žalobcem citovaná judikatura správních soudů se vztahuje k § 18 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, správce daně neměl povinnost o provedení videozáznamů a fotografií sepsat protokol. K leteckým snímkům budovy č. 115 uvedl, že jsou přístupné na internetu na stránce www.mapy.cz a <http://geoportal.cuzk.cz>, nejedná se tudíž o důkazní prostředky nacházející se ve výlučné dispozici správce daně nebo žalovaného. S ohledem na konkrétní uvedení webové stránky se tak mohl žalobce dle žalovaného k leteckým snímkům konkrétně vyjádřit. Nadto žalovaný dodal, že se jednalo o podpůrný důkazní prostředek svědčící vizuálně o tom, že se světlíky na střeše před jejich tvrzenou opravou skutečně nenacházely.
17. Žalovaný nesouhlasil s interpretací důkazního břemene u prokazování otázky technického zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů. Pokud žalobce tvrdil, že stavební práce byly opravami, a nikoliv technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, tížilo podle žalovaného v tomto směru důkazní břemeno výlučně žalobce. Aplikace zásady *in dubio mitius* nepřicházela v daném případě v úvahu, neboť proti sobě nestály „srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy“. Konstatoval, že po žalobci nepožadoval, aby prokázal „neexistenci technického zhodnocení“, nýbrž požadoval prokázání toho, že jednotlivé stavební práce byly opravami. V podrobnostech odkázal na str. 69 a násl. napadeného rozhodnutí.

18. K manku při inventarizaci odkázal na str. 103 a 104 napadeného rozhodnutí, kde se s touto námitkou, již plně vypořádal. Dále odkázal na ustanovení § 25 odst. 1 písm. n) a v § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů s tím, že ztratné ve velkoobchodním prodeji, který žalobce provozuje, mezi zákonnými výjimkami není uvedeno vůbec.
19. V replice k vyjádření žalovaného setrval žalobce na svých tvrzeních, která dále doplňoval o reakce na vyjádření žalovaného. Nad rámec původních žalobních bodů odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2018, č. j. 30 Af 15/2016 – 118 ve věci ANLI, spol. s r.o. S tímto rozsudkem se žalovaný vyrovnával ve vyjádření k replice, ve kterém konstatoval, že nesouhlasí s tvrzením žalobce, že závěry vyslovené v žalobcem citovaném rozsudku krajského soudu jsou plně aplikovatelné na projednávaný případ. Naopak zdůraznil, že v případě žalobce nevycházel žalovaný pouze z ceny prvního článku v řetězci (pana H.), ale tuto dále prověřoval, což dokladoval odkazy na napadené rozhodnutí.
20. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
21. O jednotlivých námitkách soud rozhodl následovně.

Výdaje na reklamu

22. Při posuzování závěrů žalovaného o výdajích na reklamu, které měl vynaložit žalobce, vycházel senát 31Af z posouzení, které provedl zdejší soud v rozhodnutí ze dne 29. 10. 2018, č. j. 30 Af 98/2016-129, neboť v tomto rozhodnutí se senát 30Af zabýval obdobnou skutkovou a právní situací, která je s nyní projednávanou věcí propojena jak osobu p. H., tak i společností Carenex plus s.r.o. Soud si zároveň nemohl nepovšimnout toho, že na str. 112 napadeného rozhodnutí popisuje žalovaný jím zjištěné články řetězce jako O. H. – BELLUM s.r.o. – CARPO CZ s.r.o., resp. O. H. – Carenex plus s.r.o. – CARPO CZ s.r.o. Z obsahu věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 30 Af 98/2016 (z rozhodnutí v této věci) je zřejmé, že žalovaný postupoval ve věci žalobce CARPO CZ s.r.o. procesně shodným způsobem, jako v nyní projednávané věci. O obdobném postupu v obou věcech svědčí mimo jiné právě to, že do svých finálních závěrů pojal žalovaný i nesprávné označení daňového subjektu. Na obě věci lze podle soudu nahlížet shodným pohledem, stejně jako to činil sám žalovaný, se zohledněním specifík nyní projednávané věci.
23. V obecné rovině lze proto odkázat na základní premisy, které uvedl senát 30Af zdejšího soudu ve svém rozhodnutí, a to na následující: „Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí, že liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. mohou být jinak spojenými

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. P.

osobami také osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

24. Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti (např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 AfS 101/2012 - 31) dospěl k závěru, že za účelem aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: 1) Šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů? 2) Prokázal správce daně, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek?
25. Při výkladu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu běžnou v prostředí fungující hospodářské soutěže (pouze ji nepřilíší přesně vymezuje), je třeba vyjít z ustálené judikatury, která dopadá i na nyní projednávanou věc.
26. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001 – 53, vyslovil právní názor, že „není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat...Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přiblížit, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu, přičemž však opakuje, že tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru.“
27. V rozsudku ze dne 18. 7. 2005, č. j. 5 AfS 48/2004 - 89, Nejvyšší správní soud judikoval, že: „Ze správního spisu musí být jednoznačně patrné, že správce daně sdělil v průběhu daňového řízení daňovému subjektu výši ceny, kterou považuje za cenu sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (§ 23 odst. 7 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 259/1994 Sb.), že jej prokazatelně seznámil se vzniklým rozdílem a dal mu tak reálnou možnost, aby se k tomuto rozdílu vyjádřil a uspokojivě jej doložil. Teprve poté správci daně přísluší hodnotit, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, a učinit závěr o tom, zda rozdíl uspokojivě doložil či nikoliv“.
28. V rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 AfS 74/2010 - 81, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2548/2012, pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že „K prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)“.
29. Z uvedených judikatorních závěrů Nejvyššího správního soudu vyplývá, že důkazní břemeno ohledně vyčíslení ceny obvyklé, v jejímž důsledku došlo ke zvýšení základu daně žalobkyně, vázne v projednávané věci výhradně na správci daně. Především však z uvedených rozsudků ve spojení s dikcí § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu vyplývá, že před samotným vyčíslením zjištěného rozdílu mezi žalobkyní obchodovanou (zaúčtovanou) cenou a správcem

daně stanovenou - obvyklou cenou - musí správce daně žalobkyni zcela jednoznačně a konkrétně sdělit výši jím dovozované skutečné ceny obvyklé, a jak k ní dospěl (na základě jakých podkladů/kritérií/pomůcek). Současně musí žalobkyni „reálně umožnit“, aby mu uspokojivě doložila (prokázala) oprávněnost rozdílu mezi jí zaúčtovanou cenou a cenou obvyklou, stanovenou (vyčíslenou) správcem daně. Správce daně musí také žalobkyni umožnit, aby mu mohla zároveň vytknout, z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů má správcem daně stanovenou cenu obvyklou za nesprávnou (např. pro chybný výběr kritérií, či ukazatelů, nesprávné období apod.). Současně je nezbytné, aby byla žalobkyně jako daňový subjekt řádně a vždy poučena pro případ, pokud uvedený rozdíl v cenách uspokojivě nedoloží. Je proto nepřípustné, aby správce daně daňovému subjektu (žalobkyni) pouze sdělil, jaká je – dle jeho názoru - výše obvyklé ceny, aniž by tomuto zjištění rozhodnému pro další postup správce daně i daňového subjektu (dokládání zjištěného rozdílu daňovým subjektem a případná úprava základu daně správcem daně) předcházelo dokazování, z něhož by daňový subjekt mohl seznat, na základě jakých důkazních prostředků k uvedenému zjištění správce daně dospěl. Je také nepřípustné, aby se nemohl daňový subjekt (žalobkyně) k provedeným důkazům či kritériím vyjádřit, popřípadě navrhnout důkazy nebo kritéria jiná, jež dle jeho přesvědčení prokazují odlišnou výši obvyklé ceny. Daňový subjekt musí mít zachovánu možnost brojit proti volbě daných objektivních kritérií a způsobu určení výše obvyklé ceny. Zákonné podmínky umožňující správci daně úpravu základu daně poplatníka postupem podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jsou totiž splněny pouze při zjištění odlišnosti cen sjednaných oproti cenám na trhu obvyklým a při neuspokojivém doložení tohoto rozdílu daňovým subjektem. (K tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013 – 21).“

30. V návaznosti na uvedené se tento senát, stejně jako senát 30Af, zabýval postupem žalovaného v odvolacím řízení a důsledky tohoto postupu pro daňový subjekt. Z obsahu správního spisu je zjevné, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení přistoupil ke změně právního názoru, kterým následně hodnotil výsledky daňové kontroly provedené finančním úřadem. Se svými závěry seznámil žalobce prostřednictvím „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 27. 8. 2015. Žalobci byla stanovena lhůta 15 dnů k vyjádření. Spolu s opakovaným prodloužením lhůty měl žalobce prostor k vyjádření do 29. 10. 2015. K „seznámení se“ se vyjádřil jednak v podání ze dne 9. 9. 2015, a to v obecné rovině, a následně podáním ze dne 29. 10. 2015, ve kterém uvedl konkrétnější skutečnosti a doložil další důkazní prostředky. V návaznosti na to vyzval žalovaný finanční úřad k doplnění spisového materiálu (podáním ze dne 3. 12. 2015) nejpozději do 26. 2. 2016. Finanční úřad předložil výsledek doplnění odvolacího řízení podáním doručeným žalovanému dne 26. 2. 2016. V návaznosti na doplnění spisového materiálu opětovně žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ho k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (dne 30. 6. 2016), na což po prvním prodloužení lhůty reagoval žalobce vyjádřením ze dne 1. 8. 2016, ve kterém se jednak vyjádřil k novým skutkovým zjištěním správce daně a dále požádal o dodatečnou lhůtu 60 dnů k prokázání svých tvrzení. Další prodloužení lhůty zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 8. 2016.
31. Přes provedené dokazování vycházel žalovaný z toho, že kritériem pro stanovení *obvyklé ceny* byla cena, za kterou obchodoval O. H. s dodavateli žalobce, tedy cena za smlouvy o pronájmu reklamních ploch, s tím, že tato cena se jeví jako adekvátní a pohybovala se

v intervalu, který byl zjištěn v rámci doplnění skutkového stavu i u jiných dodavatelů u smluv o pronájmu reklamních ploch. K tomu soud musí uvést, že srovnávací vzorek odvodil žalovaný pouze od listinných důkazů, které mu předložil žalobce, tj. jako srovnávací vzorek použil společnosti SPARROW RACING s.r.o., MRS Racing s.r.o. a AUTO-VALOUŠEK s.r.o.

32. Srovnání společnosti SPARROW RACING s.r.o. a p. O. H. pokulhává již v tom, že jednatelem společnosti SPARROW RACING s.r.o. není nikdo jiný než tentýž p. O. H. Dále ze zjištění u této společnosti je patrné, že se ceny významně lišily v roce 2010 a v roce 2012, když v roce 2010 se pohybovaly ceny pronájmu reklamních ploch ve třech zjištěných případech u jednoho závodu od 70.000 Kč do 105.000 Kč a u jednoho případu ve výši 20.000 Kč za jeden závod a jen u jednoho případu byla smlouva uzavřena smlouva na více závodů a tady byla cena cca 83.000 Kč za jeden závod. Teprve v roce 2012 došlo u této korporace ke snížení ceny na 3.000 Kč až 5.000 Kč za jeden závod. Soud tak nerozumí závěru žalovaného pro rok 2010: „*Částka za pronájem reklamních ploch u poskytovatele, obchodní korporace SPARROW RACING s.r.o. připadající na jeden závod se v roce 2010 pohybovala od 20 000,- Kč do 105 000,- Kč. Ze dvou smluv vztahujících se k roku 2012 však vyplynulo, že částka za pronájem reklamních ploch připadající na jeden závod se v roce 2012 pohybovala okolo 3 000,- Kč až 5 000,- Kč za jeden závod.*“
33. V případě daňového subjektu připadala na jeden závod v roce 2009 částka 4 000,- Kč (tj. 60 000,- Kč/15 závodů), v roce 2010 částka 4 706,- Kč (tj. 80 000,- Kč/17 závodů) a v roce 2011 částka 9 412,- Kč (tj. 160 000,- Kč/17 závodů). Z výše uvedeného vyplývá, že *smluvní částky uvedené ve smlouvách uzavřených mezi O. H. a společností Carenex plus s.r.o. spadají do intervalu, ve kterém stanovila své ceny dohodou obchodní korporace SPARROW RACING s.r.o.*“
34. Již tato skutečnost směřuje k otázce, zda cena, jež se nezákonně liší od ceny obvyklé za obdobné reklamní služby, nemůže být hypoteticky také cenou na počátku obchodního řetězce, neboť lze uvažovat, že právě mezi prvním a druhým článkem řetězce mohlo dojít k deformaci ceny z důvodu nezákonné optimalizace daně z příjmů. Samotná nabídka společnosti SPARROW RACING s.r.o. pro rok 2016 zahrnovala reklamu na pěti vozidlech na 12 závodech za 2.400.000 Kč, což představuje 40.000 Kč za závod a automobil, což je částka plně v intervalu, ve kterém reklamní služby nabízela tato korporace v roce 2010.
35. V případě společnosti AUTO-VALOUŠEK s.r.o. je naopak zcela evidentní, že se dramaticky lišily ceny u smluv za zajištění reklamní plochy a u smluv o reklamě. Jak zjistil žalovaný, tak u smluv o zajištění reklamní plochy se cena pohybovala od 8.333 Kč do 90.000 Kč, při vynechání jediné excesivní smlouvy za celkovou cenu 198.000 Kč za dva závody se cena pohybovala od 8.333 Kč do 12.500 Kč, tedy výrazně nad cenou, za kterou byly pronajímány plochy p. H. společnosti Carenex plus s.r.o. V případě smluv o reklamě nelze souhlasit se závěry žalovaného, že cena reklamy se odvíjela výlučně od jím uvedených skutečností (vozidlo p. V., umístění nejen na automobilech atd.), neboť je např. zahrnuta smlouva o reklamě na vozidle, které řídil p. S. na jediné akci za 180.000 Kč, případně na vozidlech Citroën C2 a Škoda 130RS taktéž za 180.000 Kč (smlouva ze dne 5. 4. 2011) – bez uvedení posádky, ev. smluvní plnění ve výši 180.000 Kč ze smlouvy ze dne 18. 7. 2013 opět bez uvedení posádky, a to soud pomíjí zcela excesivní reklamní smlouvy

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. P.

na závody vysílané např. televizní stanicí EUROSPORT. Z uvedeného vyplývá, že u smluv o reklamě byla částka 180.000 Kč u této korporace spíše standardem bez ohledu na posádku a v případě prestižních nebo jinak zajímavých závodů u posádky p. V. byla naopak cena ještě dramaticky navyšována. Jak správně poznamenal žalovaný v „seznámení“ ze dne 30. 6. 2016 i tyto smlouvy byly většinou bez specifikace velikosti reklamy. Pokud tedy nabízela společnost AUTO-VALOUŠEK s.r.o. žalobci realizaci reklamy při plné sezóně (12 závodů) za 2.480.000 Kč, připadá tak na jeden závod částka 207.000 Kč (v roce 2016, tj. o pět let později).

36. V případě společnosti MRS RACING s.r.o. opětovně žalovaný zjistil rozdíly mezi smlouvami o zajištění reklamní plochy a smlouvami o reklamě. Sám žalovaný konstatuje, že cena za reklamu se u této korporace odvíjí od pevně stanovených cen za 1 cm² a není tak patrné, z čeho konkrétně dovodil, že nabídka ze dne 11. 10. 2015 neodpovídá realitě.
37. Pokud žalovaný odkazuje na nabídku pořadatele Barum Czech rallye Zlín uveřejněnou na internetu, jeví se tento odkaz bez sofistikovanější úvahy v kontextu ostatních společností jako zcela nedostatečný a protichůdný proti stavu tvrzenému žalobcem a fakticky i neodpovídající ani cenám, za které byly uzavírány smlouvy o zajištění reklamních ploch.
38. Ze zjištění, které učinil žalovaný u p. H., vyplývá, že se lišily jak ceny za pronájem reklamních ploch a ceny za reklamu, tak i ceny za pronájem reklamních ploch mezi sebou a to samé platí i pro ceny za reklamu. V případě smluv o reklamě je zřejmé, že se lišily i co do rozsahu, ve kterém bylo možné využít vozidla p. H. Ze zjištění žalovaného vyplývá, že žalobce mohl v roce 2012 své reklamy dle smlouvy o reklamě s p. H. umístit na přední nárazník, boky, střechu a kapotu vozidel za částku 160.000 Kč za jeden závod (což odpovídá cca cenám u společnosti AUTO-VALOUŠEK s.r.o.). Zároveň ze smluv, které p. H. správci daně předložil, vyplývá, že žalobce nebyl jedinou společností, která uzavřela obdobnou smlouvu o reklamě. Ze smlouvy o reklamě ze dne 16. 9. 2010 uzavřené se společností Kalírna Zlín – Chytil spol. s r.o. vyplývá, že takto byla uzavřena na částku 100.000 Kč za jeden závod, a ze smlouvy o reklamě ze dne 1. 2. 2011 uzavřené se společností PARTR s.r.o. vyplývá, že tato byla uzavřena do konce na částku 200.000 Kč za jeden závod.
39. I v této věci soud stejně jako senát 30Af konstatuje, že mu nepřísluší oproti správci daně vyčíslovat rozdíl mezi cenami podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale posuzovat dodržení podmínek a zachování rozumných mantinelů, za kterých byly stanoveny. Za této situace dospěl k závěru, že pokud žalovaný určil cenu obvyklou pouze jako cenu mezi prvním a druhým článkem v řetězci, učinil tak bez hlubšího objektivního posuzování, zkoumání, relevantních podkladů, kritérií či pomůcek, neboť dokazování, které provedl na základě tří žalobcem předložených nabídek, tak, jak ho shrnul soud, výše v žádném případě, neposkytuje objektivní obraz o tom, jaká byla cena obvyklá za poskytnutí *reklamních plnění*, nikoliv za *pronájem reklamních ploch*. Žalovaný podle soudu proto nedostal povinnosti určit řádně cenu obvyklou a seznámit s ní daňový subjekt. Nelze proto žalobci vyčítat, že nedoložil rozdíl mezi cenou, za kterou obchodoval, a cenou „obvyklou“, kterou žalovaný určil bez přezkoumatelného odůvodnění, tj. aniž by splnil požadavek na objektivní zjištění ceny obvyklé *mezi nezávislými ekonomickými subjekty za pomoci*

objektivních kritérií, např. pomocí srovnávací metody s informacemi z (jiných) mediálních agentur atd.

40. Soud proto k této části žalobou napadeného rozhodnutí uzavírá, že ačkoliv se žalovaný pokusil cenu obvyklou zjistit, objektivně se mu to nezdařilo. Soudu byl předložen sofistikovaně členěný a značně obsáhlý znalecký posudek Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D. ze dne 6. 1. 2017, který hovoří zcela ve prospěch žalobkyně, nicméně jeho vyhodnocení bude na žalovaném v dalším řízení, neboť k závěru o nedostatečném zjištění ceny obvyklé dospěl soud na základě správního spisu a vlastních zjištění žalovaného a správce daně.
41. Nad rámec uvedeného se soud v souvislosti s touto skupinou námitek zabýval i namítaným procesním pochybením při vedení dokazování, a to nemožnosti uplatnit zpracovaný znalecký posudek s ohledem na odmítnutí prodloužení lhůty pro doložení dalších důkazních prostředků o 60 dnů, jak navrhoval žalobce (byť bez uvedení konkrétního důkazního prostředku, který chtěl v této lhůtě předložit). Soud se nemůže ztotožnit se závěry žalovaného, které uvedl v rozhodnutí o zamítnutí žádosti a na které odkázal ve svých podáních v tomto řízení, že žalobce měl na doplnění důkazů celou dobu odvolacího řízení, tedy 19 měsíců. Jak soud uvedl výše, mezi žalobcem a žalovaným docházelo k přenášení důkazního břemene, tj. nejprve žalovaný v této otázce změnil argumentaci správce daně (od postoupení odvolání správcem daně do prvního „seznámení se zjištěnými skutečnostmi“ uplynulo cca pět měsíců), následně žalobce k výzvě správce daně jako důkazní prostředky doložil nabídky na realizaci reklamy (ve lhůtě cca dvou měsíců), ty následně žalovaný vyhodnocoval (což trvalo žalovanému cca osm měsíců) a poté žalovaný poskytl žalobci prodlouženou lhůtu v celkové délce cca jeden měsíc. Již u uvedeného podle názoru soudu jasně plyne disproporce mezi časovým prostorem, který si pro sebe vyhradil žalovaný ať již na přehodnocení názoru správce daně, tak na hodnocení zjištění provedených v reakci na důkazní prostředky předložené žalobcem, a prostorem, který pro adekvátní procesní reakci na zjištění správce daně měl k dispozici žalobce. Soudu přijde absurdní tvrzení žalovaného, že žalobce mohl důkazní prostředky zajišťovat po dobu celého odvolacího řízení (19 měsíců), když ve věcech výdajů na reklamu bylo celé daňové řízení fakticky zcela nahrazeno posouzením žalovaného, se kterým se žalobce mohl seznámit nejprve na konci srpna 2015. Jinými slovy na reakci na tyto závěry měl k dispozici maximálně 11 měsíců, neboť rozhodnutí o zamítnutí prodloužení lhůty obdržel žalobce na začátku srpna 2016. Z toho ale nejméně osm měsíců ověřoval žalovaný tvrzení žalobce a na základě závěrů zjištěných během těchto osmi měsíců fakticky vystavěl závěry pro své rozhodnutí v této otázce. Reálně tak žalobce měl dva plus jeden měsíc na procesní reakci, protože vždy až po „seznámení se zjištěnými skutečnostmi“ mohl reagovat na dílčí závěry žalovaného.
42. Jelikož soud považuje stanovení obvyklé ceny žalovaným za nesprávné a nepřezkoumatelné, vč. nedostatečného zjišťování skutkového stavu, nemusí být procesní pochybení žalovaného při stanovení adekvátního prostoru na procesní reakci samostatným důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Nicméně je zcela zásadní indicií v kontextu zjišťování skutkového stavu žalovaným a ve spojení se shora uvedeným utvrzuje soud v závěru o nutnosti zrušit žalobou napadené rozhodnutí.

Vady dokazování - kabinetní způsob dokazování

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. P.

43. V další žalobní námitce namítl žalobce vady dokazování, neboť z postupu žalovaného není zřejmé, jaké důkazy byly vůbec správcem daně z videozáznamů a fotografií provedeny k prokázání realizace reklamy (k leteckým snímkům a jejich provedení jako důkazů viz níže). V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. dubna 2012, sp. zn. 7 As 57/2010. Soud se shoduje se žalobcem v tom, že ze správního spisu nevyplývá, jakým způsobem byly provedeny důkazy z videozáznamů a fotografií. Soud ale tuto skutečnost nepovažuje za důvod, který by měl vést ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.
44. Žalobní námitka neobsahuje žádná tvrzení o tom, které skutečnosti ze žalobcem předložených důkazů neměly být vzaty v rozhodnutí správce daně a žalovaného v potaz a jaký vliv měly mít na zákonnost napadeného rozhodnutí, když ze samotné žalobní námítky vyplývá, že uvedenými důkazy, tedy videozáznamy a fotografiemi, měla být doložena realizace reklamy na vozech p. H. Tato skutečnost ale nebyla nikdy sporná. Jestliže měl správce daně realizaci reklamy za prokázanou, tak na zákonnost napadeného rozhodnutí nemůže mít vliv způsob provedení důkazu, který realizaci reklamy prokazoval.
45. Soud se nicméně ani neztotožňuje s tím, že by byly předmětné důkazy provedeny nezákonným způsobem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 10. 2014, č. j. 6 Afs 114/2014-42, konstatoval, že „*Ústavní soud v minulosti opakovaně judikoval, že i v daňovém řízení se uplatní analogicky čl. 38 odst. 2 Listiny, z něhož vyplývá právo daňového subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti. Skutkově se však jednalo o případy, kdy správce daně znemožnil daňovému subjektu účastnit se osobně dokazování, konkrétně výslechu svědka, a tudíž neměl možnost klást svědkovi otázky a bezprostředně se vyjádřit k jeho odpovědím. Ústavní soud shledal takové postupy ústavně nekonformními zejména pro porušení principu „rovnosti zbraní“ v daňovém řízení [srov. nálezy sp. zn. I. ÚS 159/99 ze dne 13. 8. 2001 (N 117/23 SbNU 151), nálezy sp. zn. I. ÚS 591/2000 ze dne 11. 9. 2001 (N 133/23 SbNU 265), nálezy sp. zn. I. ÚS 54/01 ze dne 15. 1. 2002 (N 6/25 SbNU 43), nálezy sp. zn. II. ÚS 173/01 ze dne 7. 1. 2004 (N 2/32 SbNU 9), nálezy sp. zn. II. ÚS 262/06 ze dne 23. 8. 2007 (N 132/46 SbNU 237)]. Tento princip se podle Ústavního soudu uplatní dokonce i v odvolacím daňovém řízení, pokud se v něm provádí dokazování výslechem svědka [nálezy sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. Odlišně však Ústavní soud nahlíží na situaci, kdy neprovedení ústního jednání nemá ten důsledek, že by stěžovateli zabránilo účastnit se provádění důkazů. V usnesení sp. zn. I. ÚS 107/05 ze dne 19. 3. 2008, kterým odmítl ústavní stížnost navrhovatele jako zjevně neopodstatněnou, Ústavní soud konstatoval: „Daňový subjekt, resp. jeho zástupce, byl se zprávou i všemi podklady seznámen a z protokolu je zřejmé, že výsledek kontroly i kontrolní závěr byly podrobně projednány. Výsledek daňové kontroly a na něj navazující dodatečný platební výměr nestojí na jiných důkazech, než které předložil daňový subjekt, a správce daně při rozhodnutí nevycházel z jiných důkazů, než které zpřístupnil daňovému subjektu.“*
46. [8] Z obdobných pozic vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud v obecné rovině razí zásadu, že „dokazování není možno až na zákonem stanovené výjimky provádět utajeným kabinetním způsobem. [...] Pouze výjimečně, za zákonem stanovených podmínek, lze dokazování připustit i mimo rámec ústního jednání, pak ale musí být o provedení takového důkazu vyhotoven protokol dle § 18 správního řádu. Právo účastníka být přítomen provedení důkazu však zůstává i nadále zachováno, a to v návaznosti na § 51 odst. 2

správního řádu.“ (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2012 č. j. 7 As 57/2010-82, publ. pod č. 2633/2012 Sb. NSS). V daňových věcech ovšem Nejvyšší správní soud většinou neshledává námitky nedostatku ústního jednání důvodnými, jelikož z výše citované judikatury Ústavního soudu „nelze [...] dovodit povinnost správce daně, resp. správního orgánu, nařídit v daňovém řízení ústní jednání před vydáním rozhodnutí“ (srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 114/2006 - 78). Aby byla námitka nedostatku ústního jednání v daňovém řízení úspěšná, musí být opřena o omezení účasti stěžovatele při zjišťování skutkového stavu. O porušení procesních práv tak nelze hovořit v případech, kdy „z obsahu spisového materiálu nevyplývá, že by žalobci bylo v průběhu odvolacího řízení jakkoli bráněno v uplatňování jeho práv a v možnosti aktivně se tak odvolacího řízení účastnit“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 5 Afs 14/2013 - 70)“

47. V případě reklamních služeb jsou videodokumentace a fotografie standardním důkazním prostředkem, kterým daňový subjekt prokazuje poskytnutí plnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 43/2011 - 57). Z obsahu spisové dokumentace je zřejmé, že obsah důkazních prostředků byl shrnut ve zprávě o daňové kontrole k jednotlivým daním a jednotlivým zdaňovacím obdobím tak, že je z ní patrné, že na vozidlech označených registrační značkou a majitelem byla umístěna loga „TRIODON“. Na zprávu o daňové kontrole mohl žalobce reagovat v rámci projednání zprávy o daňové kontrole, případně v odvolání proti platebním výměrům. Skutečnosti, které vzal správce daně za prokázané a z jakých důkazů tyto skutečnosti dovodil, byly žalobci známy. Ve své žalobní námítce žalobce nijak konkrétně netvrdil, jak byl zkrácen na svých právech při zjišťování skutkového stavu a ani z obsahu spisové dokumentace nevyplývá, že by mu bylo aktivně bráněno v uplatnění jeho práv. Za této situace neshledal soud, že by došlo k porušení procesních práv žalobce.
48. Nadto je třeba poukázat na zjevný rozdíl mezi § 18 odst. 1 správního řádu (O ústním jednání (§ 49) a o ústním podání, výslechu svědka, výslechu znalce, provedení důkazu listinou a ohledání, pokud jsou prováděny mimo ústní jednání, jakož i o jiných úkonech souvisejících s řízením v dané věci, při nichž dochází ke styku s účastníky řízení, se sepisuje protokol. Kromě protokolu lze též pořádit obrazový nebo zvukový záznam.) a § 60 odst. 1 daňového řádu (O ústních podáních a jednáních při správě daní sepíše správce daně protokol.) Z uvedeného je patrné, že o žalobcem namítaných důkazech nebyl třeba pořizovat protokol. K ochraně procesních práv žalobce, tedy v souzené věci k ochraně toho, aby skutečně byly provedeny všechny důkazy předložené žalobcem a v požadovaném rozsahu, došlo především prostřednictvím projednání zprávy o daňové kontrole.
49. Podle názoru soudu tak nejsou splněny podmínky, pro které by bylo možno ve smyslu shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu dovodit porušení procesních práv žalobce v takové míře, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Rozpory mezi výpověďmi p. O. a p. T.

50. Ačkoliv napadené rozhodnutí primárně nestojí na hodnocení výpovědí p. O. a p. T., neboť žalovaný vystavěl své rozhodnutí v otázce reklamy na závěrech o nedůvodném navýšení ceny mezi druhým a třetím článkem řetězce při poskytování reklamy, tak je třeba se i s touto námitkou vypořádat. S ohledem na to, že hodnocení rozporů těchto výpovědí bylo předmětem řízení před zdejším soudem ve věci daně z přidané hodnoty ve věcech vedených

pod sp. zn. 31Af 52/2015, 31Af 53/2015 a 31Af 54/2015, lze odkázat na závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v kasačním rozsudku ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017-73, kterým Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 7. 2017, čj. 31 Af 52/2015-25, tak i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 8. 2015, čj. 28113/15/5300-22442-711359, resp. na závěry v rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61, kterým Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 7. 2017, č. j. 31 Af 53/2015-259, tak i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 8. 2015, č. j. 28114/15/5300-22442-711359, resp. rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017-66, kterým Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 7. 2017, č. j. 31 Af 54/2015-260, tak i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 8. 2015, č. j. 28115/15/5300-22442-711359.

51. Nejvyšší správní soud ve všech rozhodnutích dospěl k závěru, že žalobce přdestřel a popsal průběh obchodní spolupráce s Carenex plus bez zásadních nejasností či trhlin (srov. rozsudek ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26), přičemž je doložil též množstvím důkazních prostředků (smlouvy, faktury, video a fotodokumentace). Zejména pak dle Nejvyššího správního soudu nebylo možno označit výpovědi svědků za nevěrohodné, neboť v nich nebyly tak zásadní rozpory. Naopak, z výsledku svědků se podává dostatečně ucelený obraz o tom, jak spolupráce mezi žalobcem a Carenex plus (a případně p. H.) probíhala, byť ve výpovědích mohly být dílčí odchylky, které jsou ovšem vysvětlitelné odstupem času, se kterým výsledky svědků (a vyjádření jednatele) probíhaly (šlo odstup čtyř až pěti let). Za takové situace se dá předpokládat, že svědci nebudou uvádět podrobné detaily, za kterých obchodní transakce probíhaly; naopak lze říci, že příliš podrobné odpovědi vzbuzují za takových okolností podezření a pochybnosti. Nejvyšší správní soud tak uzavřel, že žalobce své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání dodavatele předmětného zdanitelného plnění unesl. V podrobnostech odkazuje zdejší soud na podrobná zdůvodnění všech uvedených rozhodnutí s tím, že i tuto námitku shledal s ohledem na uvedené důvodnou.
52. S tímto hodnocením částečně souvisí i hodnocení námitek zneužití důkazní břemene ve vztahu k doložení tvrzení o realizaci zdanitelného plnění. Soud konstatuje, že z obsahu správního spisu, z rozhodnutí správce daně a konečně i z napadeného rozhodnutí vyplývá, že reklama byla na vozidlech p. H. realizována, a s ohledem na hodnocení skutkového stavu Nejvyšším správním soudem ve věcech daně z přidané hodnoty není ani sporné to, že reklama byla realizována tak, jak tvrdí žalobce. Polemika žalobce ohledně zneužití důkazního břemene je proto ve smyslu uvedeného nadbytečná.
53. Nad rámec uvedeného soud konstatuje, že se nezabýval námitkami uvedenými pod bodem III. žaloby, neboť bude na žalovaném, aby se otázkami ceny reklamy a případně existence právního vztahu za účelem snížení daně zabýval opětovně komplexně znova.

Technické zhodnocení

54. V případě námitek zpochybňujících závěry žalovaného ohledně stavebních prací na budovách žalobce byly uplatněny jednak námitky obecné a dále námitky proti hodnocení konkrétních prací.

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. P.

55. V případě obecných námitek je klíčovou namítanou otázkou rozložení důkazního břemene mezi žalobce a žalovaného. Soud nijak nezpochybňuje žalobcem citované rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem zde dne 13. 12. 2005, sp. zn. 59 Ca 136/2003, nicméně i tento soud jasně uvedl (jak cituje sám žalobce, že „*Označí-li daňový subjekt jím vynaložený náklad jako výdaj na opravu hmotného majetku, srozumitelně sdělí důvody tohoto zařazení a předloží na podporu svých tvrzení důkazy*“). Z uvedeného plyne, že prvotní důkazní břemeno tíží právě žalobce, který musí doložit to, že jím vynaložené výdaje jsou výdaje na opravu majetku. V právní větě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008-57, které bylo publikované pod Sb. NSS 2561/2012, uvedl Nejvyšší správní soud, že „*Daňový subjekt je tedy povinen prokázat, jaký byl stav objektu před a po provedení stavebních prací, aby bylo možné posoudit, zda se jednalo o opravu, nebo naopak o rekonstrukci či modernizaci objektu.*“ (citované rozhodnutí bylo následně podrobeno i přezkumu před Ústavním soudem, který ústavní stížnost proti tomuto rozsudku usnesením ve věci sp. zn. III. ÚS 762/09 ze dne 31. 3. 2011 odmítl). Je proto klíčové, zda vůbec přešlo důkazní břemeno na žalovaného.
56. Z žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se nejprve zabýval pojmy oprava a technické zhodnocení a jednotlivými dalšími skutečnostmi souvisejícími se stavebními úpravami. Případně citoval i judikaturu správních soudů. Soud se sice neztotožňuje s kategorickým závěrem žalovaného na str. 72, „*že důkazní břemeno ve věci oprav a technického zhodnocení je vždy výhradně na straně poplatníka.*“, jelikož jak soud uvedl (a to i s odkazem na tentýž rozsudek pátého senátu Nejvyššího správního soudu) je daňový subjekt povinen prokázat stav objektu před a po provedení prací, tj. tíží ho důkazní břemeno k prokázání provedení oprav, pouze pokud tvrdí, že se jedná o opravy. Technické zhodnocení by byl povinen prokazovat, pouze pokud by tvrdil, že realizoval technické zhodnocení.
57. Bez ohledu na uvedené však ze žalobou napadeného rozhodnutí plyne, že se žalovaný zabýval tím, zda žalobce prokázal realizaci oprav, které uváděl v rámci daňové kontroly a které prokazoval předloženými důkazními prostředky. Jestliže žalobce tvrdil, že žalovaného tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání technického zhodnocení, jelikož žalobce prokázal, že došlo k provedení stavebních prací a vynaložení finančních prostředků na ně, jakož i souvislost stavebních prací se zachováním a dosažením zisku, tak toto tvrzení soud shledává v obecné rovině jako nedůvodné. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně ani žalovaný nezpochybňovali vynaložení prostředků na stavební práce ani jejich souvislost se zachováním a dosažením zisku. Co zpochybnili, je unesení důkazního břemeno ohledně toho, že se jednalo o opravy. Z žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný rozebíral každý jednotlivý náklad, který byl součástí odvolání. Jasně uvedl věcné důvody, proč u toho kterého výdaje nepovažoval za prokázané jeho vynaložení na opravy majetku.
58. Obecná polemika žalobce pod bodem VIII. žaloby však nesměřuje proti věcným důvodům uvedeným v napadeném rozhodnutí, ale zpochybňuje unesení důkazního břemene žalovaného o existenci technického zhodnocení. Podle názoru soudu se jedná ze strany žalobce o paušalizaci závěrů žalovaného v otázce technického zhodnocení, neboť v řadě případů sám žalobce v řízení před správcem daně připustil, že se jedná o výdaje na technické zhodnocení. Žalovaný svůj závěr o technickém zhodnocení vždy opřel buď o

vyjádření samotného žalobce v rámci daňového řízení, nebo o to, že žalobce neprokázal vynaložení výdaje na opravy, z čehož *à contrario* plyne, že se jedná o technické zhodnocení, neboť stavební práce byly provedeny, doloženy a důkazní prostředky předložené žalobcem mohly být hodnoceny pouze buď jako prokázání oprav majetku, nebo jako prokázání technického zhodnocení. Podle názoru zdejšího soudu tu tak nebyl prostor pro aplikaci zásady *in dubio pro mitius*, neboť proti sobě nestály dva rovnocenné výklady téže otázky, ale šlo pouze a jediné o sporné posouzení prokázaného skutkového stavu. Soud nesouhlasí ani s tvrzením žalobce, že žalovaný *en bloc* vyhodnotil veškeré stavební práce jako technické zhodnocení. O opaku svědčí to, jakým způsobem se vypořádal žalovaný s odvolacími námitkami. Skutečnost, že žalovaný posuzoval stavební práce mimo jiné na penzionu Lucerna ve všech souvislostech, neznámá, že stavební práce byly posuzovány *en bloc*, naopak to svědčí o tom, že žalovaný hodnotil vztahy mezi jednotlivými úpravami budovy, což soud nepovažuje za porušení jeho povinností. Podle názoru soudu žalovaný jasně odůvodnil, proč ty které výdaje nepovažuje za opravy (změny umístění místností, vstupních otvorů, příp. neprokázání zachování stejných parametrů oken atd.).

59. Jediné konkrétní závěry žalovaného a správce daně, které žalobce zpochybnil, bylo hodnocení výdajů na opravy nádvoří a kanalizace, výměny boileru, prací na střeše a světlicích.

Nádvoří a kanalizace

60. Žalobce namítal, že žalovaný dospěl k závěru, že nebyla odstraněna původní kanalizace, ale měla být vybudována kanalizace nová. Podle žalobce jsou tyto závěry zcela nesprávné, neboť šlo o standardní odstranění staré kanalizace a její nahrazení novou. Odtok povrchové vody na sousední pozemek, na které bylo upozorněno i Městským úřadem Fryšták, byl způsoben havarijním stavem starého koryta, které bylo poškozeno a muselo být nahrazeno novým.
61. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný konstatoval, že „z rozhodnutí č. 17/2009 vydaném dne 15. 4. 2009 Městským úřadem Fryšták vyplývá, že provedené práce souvisí s vybudováním odkanalizovaného žlabu s roštem, což požadovala účastnice řízení povolení změny stavby před jejím dokončením, paní A. H. Z tohoto rozhodnutí a ani ze soupisu provedených prací však nevyplývá, že byla odstraněna původní kanalizace tak, jak tvrdí daňový subjekt v odvolání, ale spíše svědčí o skutečnosti, že měla být vybudována kanalizace nová. Daňový subjekt nedoložil důkazní prostředky a neprokázal tak, že se jednalo o opravu staré a vznik nové kanalizace, neprokázal, že koryto pro odvod vody na konci parkoviště bylo již značně poškozeno a muselo být nahrazeno novým.“
62. Žalovaný jasně uvedl důvody, pro které má za to, že nebyla prokázána výměna stávající kanalizace za novou. Rozhodně z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by se žalovaný „chytil“ části soupisu prací. Naopak jasně odkázal na rozhodnutí Městského úřadu Fryšták ze dne 15. 4. 2009 a zejména na to, že žalobce nedoložil důkazní prostředky, které by prokázaly poškození původního koryta pro odvod vody.
63. Z obsahu správního spisu soud ke stavebním pracím na kanalizaci zjistil, že žalobce doložil pouze faktury a soupisy provedených prací. Z nich jednoznačně nevyplývá, že by

realizované práce spočívaly ve výměně původní poškozené kanalizace za novou. Stav (potažmo ale ani existenci) původní kanalizace žalobce nikterak jinak nedoložil. Samotná polemika o tom, „že není zřejmé, kam by ústil svod vody, pokud by zde původní kanalizace nebyla“, není důkazem toho, že by se v místě realizace podmínky č. 6. bod 3) rozhodnutí Městského úřadu Fryšták ze dne 15. 4. 2009 nacházela v době před realizací stavby jiná kanalizace. Není úkolem žalovaného ani správce daně, aby žalobci dokazoval, kam a jak mohl nebo nemohl kanalizaci napojit, naopak je úkolem žalobce prokázat, že v místě kanalizace byla. Fakt, že v daňovém řízení žalobce neprokázal existenci kanalizace v daném místě, neznamena, že tam kanalizace nebyla. Nicméně pro uznání výdaje na opravu musí žalobce prokázat stav před opravou a po ní. Nic mu např. nebránilo pořídit si fotodokumentaci z realizace oprav.

64. S ohledem na obsah spisu se soud ztotožnil se stanoviskem žalovaného, že žalobce nedoložil důkazní prostředky, které by prokázaly poškození původního koryta pro odvod vody.

Výměna bojleru

65. Při výměně ohřívače teplé vody, tzv. bojleru, správce daně na základě žalobcem předložených listin dospěl k závěru, že se nejednalo o prostou opravu výměnou původního boileru za zařízení podobných parametrů.
66. Soud nijak nezpochybňuje možnost, že typ ohřívače, který byl původně v místě instalován, se již nevyrábí. Přesto toto tvrzení nijak neprokazuje to, že by se nevyráběla zařízení o obdobných parametrech, jako mělo zařízení původní. Ani tvrzení o nutnosti přihlížet k technologickému pokroku nijak neprokazuje neexistenci skutečně a reálně srovnatelných zařízení s příkonem kolem 20kW. Soud pouze na okraj poukazuje na to, že tvrzení žalobce ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění o nahrazení zařízení novým s vyšším příkonem ale stejným výkonem nesvědčí o technologickém pokroku, neboť pokud by mělo mít nové zařízení vyšší příkon (P_0) při stejném výkonu (P), muselo by se nutně jednat o zařízení s nižší účinností (η), neboť výpočet účinnosti je dán podílem výkonu a příkonu ($\eta = P / P_0$), přičemž soud by považoval výrobu zařízení s nižší energetikou účinností spíše za technologické zaostávání. Nesmyslnost tohoto tvrzení žalobce dokládají jím doložené doklady, neboť doložil, že původní ohřívač Tezap ZO 820 měl jmenovitý příkon 20kW a nový ohřívač Quantum Q7E-80-140 měl jmenovitý výkon 32 kW, z čehož plyne, že pokud by měla mít obě zařízení stejný výkon, musela by být účinnost ohřívače Tezap ZO 820 ($\eta = P / P_0$) 160%. Z uvedeného je patrné (pokud nepřipustíme fyzikálně nepravděpodobné řešení účinnosti vyšší než 100%, tj. že by z jedné vložené jednotky energie dokázal ohřívač vydat 1,6 jednotky energie), že žalobce jistě musel instalovat zřízení s vyšším jmenovitým výkonem. Soud poukazuje i na to, že správce daně znevěrohodnil v této souvislosti i vyjádření p. Ševely k parametrům obou zařízení, když vycházel z provozních předpisů k oběma zařízením.
67. Soud nijak nespornuje tvrzení žalobce, že muselo být pořízeno jiné zařízení, které je z hlediska účelu srovnatelné, nicméně ani toto není relevantní k posouzení závěru o tom, zda se jedná o opravu nebo technické zhodnocení.

68. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 4/2012-39 ze dne 27. 4. 2012 jasně uvedl, že „*Oproti technickému zhodnocení, které přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku, bývá oprava pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením*“, a dále pokračoval, že „*že odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevede samo o sobě k závěru, že se jedná o opravu*. O opravu se jedná pouze tehdy, pokud odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevedlo k technickému zhodnocení. *Technické zhodnocení lze tedy obecně vnímat jako „opravu vyšší kvality“* (srov. rozsudky ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 - 87, či ze dne 11. 12. 2008, čj. 8 Afs 15/2008 - 139). Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil námitce stěžovatele, že *samotné fyzické opotřebení potrubí a jeho havarijní stav svědčily jednoznačně pro závěr o opravě a vylučovaly technické zhodnocení*. Tento stav byl totiž důvodem, pro který žalobce přistoupil k předmětným pracím, *ale sám o sobě nepředurčoval, zda bude odstraněn prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením*.“
69. Správce daně prokázal, žalobce nahradil původní zařízení novým s téměř dvojnásobným příkonem (a při předpokládané obdobné účinnosti i s téměř dvojnásobným výkonem – pozn. soudu), když zároveň s tímto zařízením byla pořízena další přídatná zařízení. Účel obou zařízení je jistě ohřev vody, nicméně otázka opravy a technického zhodnocení je odvislá od porovnání parametrů obou zařízení, neboť stejný účel mohou plnit zařízení diametrálně kvalitativně odlišná. Ze zjištěného skutkového stavu podle názoru soudu zřetelně vyplývá, že nové zařízení má plnit komplexnější funkce související mimo jiné se změnou užívání stavby, s čímž souvisí i rozšíření vybavenosti tohoto zařízení, a závěry správce daně považuje soud proto (i s ohledem na citované rozhodnutí osmého senátu Nejvyššího správního soudu) za správné, jelikož k odstranění havarijního stavu došlo zjevně technickým zhodnocením a nikoliv prostou opravou.

Práce na střeše a světlíky

70. V případě sporných výdajů u budovy č. 115 v Průmyslovém areálu Svit Zlín (Malotova 5615) byly v napadeném rozhodnutí použity jako důkazy letecké snímky uvedené budovy z internetu. Pro provádění takovýchto důkazů stanovil jasná pravidla Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 1 As 33/2011-58 ze dne 12. 4. 2011, který byl publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2312/2011. V druhé publikované právní větě citovaného rozhodnutí Nejvyšší správní soud jasně konstatoval: „*Pokud správní orgán nezachytí stav internetové stránky, kterou vzal v potaz pro své rozhodování, ať již tiskem nebo uložením na elektronický nosič dat, znemožní tak správnímu soudu úkol vycházet při přezkumu rozhodnutí ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Je proto nezbytné, aby důkazy z internetu, které správní orgán nashromáždí, byly přezkoumatelně označeny datem svého pořízení*.“
71. Pokud žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel z jakýchkoliv mapových podkladů, zejména pokud byly použity ke zdůvodnění neakceptování návrhu na provedení důkazu, tak je nutné, aby tyto podklady byly, jako důkazy, součástí správního, resp. daňového spisu. Z jeho obsahu soud zjistil, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole z mapových podkladů nevycházel. Ani v rozhodnutí správce daně o odvolání žalobce ze dne 3. 12. 2014, č. j. 1798981/14/3301-51524-707655, se správce daně o mapových podkladech v souvislosti s odvolací námitkou nezmiňuje. První zmínka o nich se tak objevuje až ve vyjádření správce daně k podanému odvolání v *Postoupení odvolání* ze dne 24. 3. 2015, č. j.

179588/15/3301-51524-707655, a to na str. 38, kde sám konečně konstatuje „*Pozn.: citované fotografie byly získány až v průběhu odvolacího řízení.*“ Předmětné fotografie jsou však založeny ve správním spise správce daně ve složce označené 38.18 a jsou označeny datem jejich vyhotovení.

72. Z pohledu soudu mohl být žalobce tímto postupem správce daně a žalovaného dotčen na svých právech seznámit se s podklady pro rozhodnutí. Je totiž zjevné, že správce daně leteckými snímky pro účely svých rozhodnutí nedokazoval, neboť byly zjevně pořízeny až poté, co sám v autoremeduře rozhodoval o podaných odvoláních. Je tedy zjevné, že se jedná o důkazní prostředky, které byly poprvé k dispozici žalovanému. Není tak vůbec zřejmé, proč se nacházejí ve správním spise finančního úřadu a nikoliv ve spise žalovaného. Nicméně klíčové je, že ačkoliv byl žalobce dvakrát žalovaným seznamován se skutečnostmi zjištěnými v průběhu odvolacího řízení, tak ani jednou ho neseznámil s doplněním skutkových zjištění prostřednictvím těchto snímků [i když se bezpochyby jednalo o důkazní prostředky obstarané k unesení důkazní povinnosti žalovaného dle ustanovení § 92 odst. 1 písm. c) daňového řádu], které nad to následně použil jako důvod pro odmítnutí provedení výslechu svědka V. T.
73. Uvedeným porušil žalovaný své povinnosti dle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť neseznámil před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a neumožnil mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.
74. Soud s ohledem na to, že zrušil napadené rozhodnutí z výše uvedených důvodů, konstatuje, že v dalším řízení bude na žalovaném, pokud bude chtít nadále vycházet z předmětných fotografií, aby umožnil žalobci řádně se s fotografiemi seznámit a adekvátně procesně na ně reagovat.

Manko

75. Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. n) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména manka a škody přesahující náhrady s výjimkou uvedenou v § 24 téhož zákona.
76. Podle ustanovení § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů se škodou podle odstavce 1 písm. n) rozumí fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních i subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen. Mankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní. Za tyto škody a manka se nepovažují technologické a technické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob vznikající např. rozprachem, sesycháním v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu (přirozené úbytky zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků), ztrátné v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat, která nejsou pro účely zákona hmotným majetkem, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztrátného stanovené poplatníkem. Správce daně může posoudit, zda výše stanovené normy odpovídá charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností, a o zjištěný rozdíl upravit základ daně. Škodou není prokázaný nezaviněný úhyn nebo nutná porážka zvířete základního stáda.

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. P.

77. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že z výpisu z obchodního rejstříku nijak nevyplývá, zda žalobce v předmětném období provozoval velkoobchod nebo maloobchod. Dále z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný předmětnou směrnicí žalobce o stanovení norem přirozených úbytků a ztrát zabýval a hodnotil její obsah. Nelze proto konstatovat, že by ji jako důkaz pominul, nebo ji neuznal jako důkaz a selektivně ji vyloučil z dokazování. Naopak hodnocení správnosti závěrů správce daně bylo opřeno o hodnocení předloženého důkazu v tom směru, že žalovaný jasně konstatoval, že směrnice nedopadá na normy přirozených úbytků a ztrátného ve velkoobchodě. Skutečnost, že žalovaný z předloženého důkazu nedovodil závěry, které očekával žalobce, neznamena, že tento důkaz byl opomenut, nebo snad selektivně odmítnut.
78. K samotné směrnici, která je součástí správního spisu, soud uvádí, že v bodě 2. směrnice je jasně stanoveno, že „*Normy přirozených úbytků a ztrátného v maloobchodním prodeji slouží ke krytí inventarizačních rozdílů...*“ a v bodě 3. směrnice se dále uvádí, že „*Norma je stanovena procentem z maloobchodního obrátu za období mezi dvěma po sobě jdoucích fyzických inventurách.*“
79. Podle názoru soudu nedošlo při hodnocení směrnice k žádnému formalistickému „slovíčkaření“ (jak říká žalobce). Směrnice jasně odkazuje na to, že se týká ztrátného v maloobchodě, což konečně zdůrazňuje mechanismem stanovení normy ztrátného, a to procentem z maloobchodního obrátu. Soud nijak nespornuje, že žalobce provozuje svůj velkoobchod způsobem, který má znaky maloobchodu (jakkoliv to žalobce ani v řízení před žalovaným, ani v řízení před soudem nijak nedoložil), nicméně z tohoto tvrzení samotného žalobce jasně vyplývá, že neprovozuje maloobchod. Pokud ano, tak z tohoto tvrzení nevyplývá, jaké procento jeho obrátu tvoří velkoobchodní obrat a jaké maloobchodní obrat. Podle názoru soudu nelze zaměňovat velkoobchodní a maloobchodní prodej. Žalobce měl možnost v daňovém řízení, nebo v řízení před soudem, jasně rozlišit maloobchodní a velkoobchodní prodeje, což neučinil.
80. Jím předložená směrnice jasně hovoří o možnosti uplatnit normy ztrátného pouze v maloobchodě, a proto se za této situace soud ztotožnil se závěry žalovaného, který neakceptoval žalobcem dokládané výdaje jako daňově uznatelné.
81. Podle názoru soudu nepostupoval žalovaný v rozporu s žalobcem namítanou judikaturou, a to ani v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. 5 Afs 14/2004 (žalovaný nijak nepozměňoval obsah směrnice žalobce, pouze vycházel z toho, že maloobchodní a velkoobchodní prodej jsou zcela odlišné kategorie, s čímž se soud ztotožňuje), ani v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2010, sp. zn. 8 Afs 74/2009 (neboť žalobcem předložený důkaz interpretoval a na jeho hodnocení je vystavěno odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakkoliv by si žalobce jistě přál hodnocení jiné) a ani v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 (neboť v dané věci nejsou dvě rovnocenné možnosti interpretace téhož ustanovení, neboť konečně žalobce ani netvrdí, jaké konkrétní ustanovení konkrétního právního předpisu nabízí v dané otázce dva rovnocenné výklady).
82. S ohledem na vše shora uvedené nezbylo zdejšímu soudu nic jiného, než zrušit žalobou napadené rozhodnutí z důvodu nepřezkoumatelnosti, nedostatečného zjištění skutkového stavu a i pro podstatné porušení ustanovení o řízení, které mělo vliv na zákonnost

napadeného rozhodnutí dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a), b) i c) s.ř.s.; v dalším řízení je žalovaný vázán shora uvedenými právními názory zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

83. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanovili tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proto soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů za právní zastoupení za čtyři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby, repliky a doplnění žaloby) dle ustanovení § 11 vyhl. 177/1996 Sb. ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby. Dále náleží žalobcům náhrada nákladů za paušální náhradu výdajů podle ustanovení § 13 vyhl. 177/1996 Sb. za tytéž čtyři úkony právní služby ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby Kč a částka 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Celkem tedy náhrada nákladů řízení představuje spolu s DPH částku 19 456 Kč. Náhradu nákladů řízení za zpracovaný znalecký posudek soud žalobci nepřiznal, neboť tento posudek nebyl zpracováván na výzvu soudu a soud z něj ani při hodnocení věci nevycházel.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. listopadu 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu