



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Martiny Radkové, Ph.D., a soudkyň JUDr. Zuzany Šnejdrlové, Ph.D., a Mgr. Barbory Berkové v právní věci žalobce T. K., bytem R. 68, L. n. D., zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, **o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2014, č. j. 30982/14/5200-10422-703207, ve věci daně z příjmu fyzických osob za rok 2008,**

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.
- III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1740114/13/3109-24801-800748. Tímto platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmu fyzických osob za rok 2008 ve výši 525.210 Kč a penále ve výši 105.042 Kč.

[2] **Žalobce v žalobě** namítal podjatost J. S., který kontrolu prováděl, neboť se žalobce dozvěděl na konci roku 2013, že „věc lze vyřídit jinak“ a pan S. na žalobce poté podal oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu podplácení. Pan S. mimoto doručoval žalobci písemnosti bez jiného úkonu a pak byl z úřadu „odejit“. K tomu navrhl žalobce důkaz dotazem u zaměstnavatele.

[3] Žalobce namítl prekluzi práva na stanovení daně, jelikož daňová kontrola byla v roce 2007 zahájena pouze formálně.

[4] Žalobce nesouhlasil s tím, že žalovaný považoval výdaje na uvedené lyžařského vleku do souladu s novou vyhláškou Drážního úřadu ČR za daňově uznatelné i neuznatelné. Střet § 24 odst. 2 písm. p) a § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů měl žalovaný vyložit ve prospěch žalobce.

[5] Není jasné, jaké záznamy o zápasech FC Baník správce daně shlédl, navíc se provádění tohoto důkazu nemohl žalobce zúčastnit. O provedení důkazu neexistuje žádný protokol. Žalobce namítal, že fotografie ze zápasu FC Baník ze dne 25. 7. 2009 dokládá reklamu žalobce na stadionu, avšak správce daně ji neuznal. Svědek K. K. a prohlášení FC Baník prokázaly, že reklama uskutečněna byla. Žalovaný měl reklamu uznat, neboť většina bulletinů ze zápasu mu byla doložena. Zcela racionálně lze přepokládat, že reklama v bulletinu ze zápasu byla doprovázena reklamou bannerem na stadionu. Tento argument uznal správce daně u DPH, u daně z příjmu nikoliv. Dva odlišné závěry však nelze připustit. Vzhledem k nemožnosti dohledat bulletinu ze zbylých zápasů měl správce daně uznat reklamu ve všech případech.

[6] Žalobce brojil proti neprovedení výsledků svědka K. k cenám reklamy a fanyanky svědkyně R.. Správce daně tam znemožnil žalobci unést důkazní břemeno.

[7] Správce daně měl při překvalifikaci nákladů na opravy na technické zhodnocení ponechat alikvotní část pro uplatnění odpisů. Ze zpráv a z rozhodnutí žalovaného není patrné, zda tak učinil a rozhodnutí je tak v této části nepřezkoumatelné.

[8] Žalobce dále namítl, že výsledky třetích osob při místních šetřeních byly zastřené výsledky svědků, nesprávně provedené (svědci mohli lhát) a žalobce o nich nebyl vyrozuměn, neměl možnost se jich zúčastnit a klást svědkům otázky. Totéž platí pro náčrty svědků o stavu nemovitosti.

[9] Žalobce trvá na tom, že na konci roku se vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole, byl na léčebném pobytu, což může prokázat, k tomu ho měl správce daně vyzvat. Kvůli enormnímu tlaku pana S. vypověděl žalobci plnu moc stávajícího zástupce a žalobce musel hledat na poslední chvíli nového.

[10] **Žalovaný ve vyjádření k žalobě** poukázal na to, že ve věci podjatosti správce daně rozhodl a podanou stížnost také prošetřil. Důvod podjatosti u úřední osoby J. S. ani žádné podezření shledány nebyly. Důvody podjatosti a vady řízení nelze směřovat.

[11] Správce daně po marných pokusech projednat zprávu o kontrole s žalobcem vyhodnotil jeho chování jako vyhýbání se projednání zprávy a jejímu podpisu a proto přistoupil k postupu podle § 88 odst. 5 daňového řádu, pokusil se o doručení zprávy osobně dne 6. 12. 2013. Žalobce nebyl ten den k zastížení v místě bydliště ani ve svých provozovnách. Následně byla zpráva o kontrole převzata zplnomocněným zástupcem žalobce dne 15. 12. 2013. V odvolacím řízení byla zpráva o daňové kontrole projednána a předána dne 25. 9. 2014.

[12] K prekluzi práva na stanovení daně nedošlo, neboť podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, počala běžet tříletá lhůta nově dne 31. 12. 2010. V posledních 12 měsících před uplynutím lhůty bylo vydáno rozhodnutí o stanovení daně, takže došlo k prodloužení této lhůty o jeden rok. Od 22. 7. 2013 do 9. 8. 2013 neběžela lhůta z důvodu mezinárodního dožádání, čili lhůta se prodloužila do 20. 1. 2015.

[13] Nedošlo ani k namítanému zneužití práva ze strany správce daně, nedošlo k ignorování práv žalobce, spisový materiál vyvrací tuto námitku.

[14] K námitce nesprávného posouzení výdajů na uvedení vleku do souladu s vyhláškou Drážního úřadu ČR správcem daně žalovaný odkázal na tabulku ve zprávě o daňové kontrole, kde je rozlišeno, které výdaje shledal správce daně jako opravy a které jako technické zhodnocení. Podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů nelze technické zhodnocení považovat za výdaj, podstatný je charakter výdajů. U některých výdajů bylo prokázáno, že šlo o technické zhodnocení. I když předpis Drážního úřadu ČR požadoval splnění určitých parametrů pro provoz lyžařského vleku, nelze dané výdaje považovat za výdaje podle § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů, neboť technické zhodnocení je vyloučeno jako výdaje uznat. Námitka uplatnění zásady *in dubio mitius* je zde nepříhodná, jelikož neexistují dva možné právní výklady.

[15] K námitce, že při provedení důkazů videozáznamy zápasů správce daně reklamu nespatriřil, žalovaný uvedl, že správce daně zjistil uplatnění výdajů 1.200.000 Kč v roce 2008 a 2.200.000 Kč v roce 2009 na reklamu u FC Baník Ostrava na reklamním panelu a v bulletinu k domácím zápasům. K prokázání nákladů provedl správce daně řadu procesních postupů a ty podrobně popsal ve zprávě o kontrole a napadeném rozhodnutí. Již ve zprávě o kontrole správce daně uvedl, že z velké části se reklama na Ski areál K. na předmětných utkáních

nenacházela, což vyhodnotil z dostupných televizních záznamů, předmětných utkání, stovek fotografií ze zápasů, dostupných na internetu a zejména z dokumentace reklamních plnění k jednotlivým utkáním, poskytnutých společností FC Baník Ostrava (2.051 fotografií z 39 zápasů). V protokole ze dne 20. 9. 2013 jsou zachyceny skutečnosti vztahující se k hodnocení daňové účinnosti reklamních plnění na stadionu Bazaly včetně jejich zhodnocení správcem daně s popisem důvodů proti daňové účinnosti předmětných reklam. Žalobce nedoložil důkazní prostředky, kterými by prokázal oprávněnost uplatnění nasmlouvaných částek se společnostmi PICOLO SOLUTION s. r. o. a GENERAL FINANCE s. r. o. za reklamu jako daňově účinných výdajů. Naopak správce daně prokázal na základě nosičů CD od FC Baník Ostrava s fotografiemi, že nebylo plněno dodavateli dle smluvních podmínek. Tvrzení žalobce tak bylo účelové. Důkazy hodnotil správce daně podle § 8 odst. 1 d. ř. a tvrzení žalobce je jen polemikou. Důvodem žalobních námitek je skutečnost, že důkazy nebyly vyhodnoceny ve prospěch žalobce. Právě žalobce opomíjí souvislosti, které jsou dle žalovaného zásadní.

[16] K námitce odlišného hodnocení výdajů u daně z příjmů a u daně z přidané hodnoty. Žalovaný uvedl, že šlo o řízení o různých daních, což je zásadní. Z hlediska procesního se jedná o podobné případy, nikoliv však již z hlediska hmotněprávního.

[17] K výsledku svědka K. správce daně nepřistoupil, protože tento důkaz již nemohl vyvrátit jasně zjištěné skutečnosti.

[18] Ohledně referenčních cen správce daně postupoval podle § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, zjistil cenu smlouvenou, cenu obvyklou a o zjištěný rozdíl ceny upravil. S tím byl žalobce seznámen v protokole čj. 1486668/13, kdy jej správce daně požádal, aby rozdíl doložil a také prokázal souvislost mezi tak vysokými vynaloženými částkami za reklamu a jejich návratností na nárůst příjmů. Žalobní námitka je nedůvodná.

[19] V případě místních šetření a náčrtů nemovitostí správce daně pouze vyžádal listiny související s technickým stavem nemovitostí v době, kdy byla v držení pana P. a paní Z.. Nešlo v žádném případě o výsledk svědků. Obdobný průběh místního šetření byl u pana D. a paní K., kde byl předložen správci daně pouze spisový materiál. Náčrty třetích osob byly obstarávány jen za účelem vyhledání důkazních prostředků ve smyslu § 80 d. ř.

[20] Ostatní namítané skutečnosti nejsou s ohledem na uvedené právně relevantní.

[21] **V replice žalobce** doplnil, že úřední osoba - pan S. se měla mstít za svého bratra, s nímž měl společnou pohledávku za panem O. M.. Pak S. prováděl kontrolu dva roky a oznámení o podezření z trestného činu podplácení podal až po dvou letech. Pokud měl pan S. za to, že je korumpován, už to je důvod podjatosti. Žalobce navrhl důkaz spisem Policie ČR a úředním záznamem Policie ČR ze dne 21. 1. 2014, který přiložil. I v rámci jiných předpisů postačuje jako důvod podjatosti pouze důvod pochybovat o nepodjatosti.

[22] Správce daně neprojednal s žalobcem zprávu o kontrole a předčasně vydal rozhodnutí. Žalovaný legalizoval postup správce daně a zneužil právo, postupoval správně jen formálně. Náčrt nemovitostí je totéž, co slovní popis nemovitosti do protokolu. Nebyla dodržena rovnost zbraní, třetí osoby měly být řádně vyslechnuty jako svědci, je nepřípustné nahrazovat výslech svědka listinnými důkazy a obcházet zákon.

[23] Ohledně výdajů na úpravu lyžařského vleku to byl stát, kdo žalobce přiměl k dalším výdajům a bezpochyby spadaly pod § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů, výklad měl být zaujat ve prospěch žalobce.

[24] Žalobce v druhé replice namítl neprovedení výslechu svědka K. a svědkyně R., neprovedl opětovné dožádání FC Baník Ostrava, a. s. a neprovedl důkazní prostředky videozáznamy zápasů (nebylo to za přítomnosti žalobce, o provedení nebyl sepsán protokol, šlo o utajený kabinetní způsob, nelze je použít jako důkaz). Vydání rozhodnutí na konci prekluzivní lhůty je čistě formální a účelové. Takový úkon nemá vliv na běh prekluzivní lhůty (viz rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 54/2015). Výslech svědků při zjišťování stavu nemovitosti byl zastřený a v rozporu se zákonem, žalobce svědkům nemohl klást otázky. Svědkyně V. R. byla vyslechnuta v trestním řízení a potvrdila, že jako fanynka viděla na fotbalových utkáních reklamu žalobce v sezoně 2008 – 2010, protokol o výslechu v trestním řízení ze dne 20. 5. 2015 žalobce navrhl k důkazu a přiložil ho. V přípravném řízení byl vyslechnut rovněž svědek J. K., který jako vrcholový činitel FC Baník Ostrava potvrdil, že byla realizována reklama žalobce na stadionu klubu FC Baník Ostrava. Svědek kategoricky vyloučil, že by mohla být reklama neumístěna, protokol o výpovědi v trestním přípravném řízení ze dne 28. 7. 2015 navrhl žalobce k důkazu. Podle žalobce neexistuje hodnověrnější důkaz než výpovědi očitých svědků a přiložil ho.

[25] Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“) v mezích žalobních bodů a při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), tedy ke dni 2. 12. 2014.

[26] Ve vztahu k žalobním námitkám soud ze správního spisu zjistil následující.

[27] Dne 6. 9. 2010 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob.

[28] Dne 30. 9. 2013 namítl žalobce podjatost úřední osoby J. S.. Důvodem byla skutečnost, že žalobce vedl dlouhodobá jednání s bratrem J. S. ohledně jeho pohledávky vůči O. M. a nepřistoupil na jeho návrhy. Daňová kontrola trvá již tři roky a nadměrně žalobce zatěžuje při jeho podnikání – přestavbách obchodních řetězců Penny Market, KIK a Kaufland nejen v ČR, ale i na Slovensku a v Polsku, jednání probíhají i v SRN. Vzhledem k náročné činnosti není žalobce dodat všechny doklady hned. J. S. nebere při hodnocení důkazů v úvahu všechny okolnosti, které vyšly

najevo (svědecká výpověď Mgr. J., obsah smluvního ujednání, možnost navázání kontaktů, příslib protiplnění, rozvoj podnikatelského záměru a reklamní kampaň jako celek). Úřední osoba se snaží přenést na žalobce důsledky neplnění si daňových povinností jiného podnikatelského subjektu (T. K. Servis s. r. o.). Celý průběh kontroly vzbuzuje u obchodních partnerů negativní reakce (výsledky svědků, dožádání podkladů). Partneři pak nechtějí s žalobcem spolupracovat, protože u něj kontrola probíhá dlouho.

[29] Rozhodnutím ze dne 30. 9. 2013 rozhodl správce daně o tom, že J. S. není vyloučen z řízení či jiných postupů, protože žalobce neuvedl konkrétní důvod, které by měl vzbuzovat pochybnosti, a to ani u pohledávky a jednání s bratrem úřední osoby, o čemž úřední osoba nic neví, ani ve spojitosti s podnikáním v s. r. o. a ani ve spojení s obchodními partnery žalobce. Nadto sám žalobce upozorňuje, že z důvodu podnikání není schopen včas dokladovat tvrzené skutečnosti. V případě reklamy u FC Baník Ostrava správce daně poukázal na povinnost hodnotit důkazy ve vzájemné souvislosti. Pochybnost o podjatosti úřední osoby nemůže spočívat v procesním postupu či způsobu rozhodování, proto těmto úkonům může žalobce uplatnit opravné prostředky. Správce daně neshledal žádný poměr úřední osoby a žalobce a žádné pochybení, narušující korektní profesní vztah, které by vzbudily pochybnosti o podjatosti.

[30] Dne 17. 12. 2013 byl vydán platební výměr, který byl doručen žalobci dne 27. 12. 2013.

[31] Rozhodnutí žalovaného o odvolání bylo vydáno 2. 12. 2014, bylo doručeno a nabylo právní moci dne 3. 12. 2014. K námitce podjatosti žalovaný zopakoval, že o ní bylo rozhodnuto, že kontroly se účastnilo více úředních osob, že stížnost žalobce ze dne 18. 12. 2013 a dne 20. 12. 2013 byla dne 10. 1. 2014 byla shledána nedůvodnou. Podezření o spáchání trestného činu, které J. S. podal Policii ČR, podal jako soukromá osoba na svou ochranu a nemá nic společného s daňovou kontrolou. V tomto jednání nebylo spatřeno podezření, které by nadřízení pracovníci J. S. vyhodnotili podle § 77 d. ř.

[32] K odvolací námitce žalobce k nezákonnému ukončení kontroly a zneužití práva správcem daně žalovaný odkázal na to, že dne 15. 11. 2013 seznámil zástupce žalobce Ing. S. R. s výsledky kontrolního zjištění. Zástupce žalobce požádal o lhůtu k vyjádření, která byla správcem daně stanovena do 25. 11. 2013. Toho dne požádal zástupce žalobce o další prodloužení lhůty z důvodu obsáhlosti výsledku kontrolního zjištění (74 stran), a to do 29. 11. 2013, tento návrh správce daně akceptoval. Dne 29. 11. 2013 doručil žalobce své stanovisko a na den 5. 12. 2013 byl sjednán den projednání vyhodnocení stanoviska a zprávy o kontrole. Dne 4. 12. 2013 vypověděl žalobce zástupci plnou moc a 5. 12. 2013 sdělil, že bude mimo ČR, proto správce daně vyhodnotil tento postup žalobce jako vyhýbání se projednání a podpisu zprávy o kontrole a pokusil se osobně doručit zprávu v místě bydliště žalobce. Tam nebyl žalobce zastížen, ani ve svých provozovnách. Dne 15. 12. 2013 převzal zprávu o daňové kontrole nový zmocněnec žalobce pan K.. Vyjádření (stanovisko) ke kontrolním zjištěním žalobce nijak nedoložil, proto byla zpráva o

kontrole totožná a mohlo dojít k projednání zprávy, resp. k seznámení žalobce se zprávou a její předání. V této fázi již nemá možnost daňový subjekt vznášet ke kontrolnímu zjištění námitky. V odvolacím řízení nařídil žalovaný projednání zprávy o kontrole a správce daně takto učinil s žalobcem dne 25. 9. 2014. Žalovaný zdůraznil, že žalobce měl zprávu o kontrole k dispozici již od 15. 12. 2013 a čerpal z ní pro své odvolání. Specifikem daňového řízení je to, že žalovaný nemá možnost odvoláním napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení. V souladu s § 115 d. ř. uložil správci daně odstranit vady řízení. Žalobce na svých právech nijak krácen nebyl.

[33] Lhůta pro stanovení daně byla v daném případě do 31. 12. 2013, v této lhůtě bylo oznámeno žalobci stanovení daně platebním výměrem a lhůta pro vyřízení odvolání tak běžela do 31. 12. 2014. Protože správce daně dožádal mezinárodní informace, lhůta neběžela od 22. 7. 2013 do 9. 8. 2013 a skončila tak až 20. 1. 2015.

[34] K výpovědi plné moci Ing. S. R. dne 4. 12. 2013 těsně před projednáním zprávy o kontrole a poté, co jej zastupoval od 29. 4. 2011 do 4. 12. 2013 a byl s problematikou obeznámen, je minimálně neobvyklé. Přitom sám žalobce napadá kontrolu jako zdlouhavou. Zájmem žalobce by mělo být co nejdřívější ukončení kontroly, avšak sám svým chováním dosáhnul opaku. S hodnocením chování žalobce na konci roku 2013 žalovaný vyslovil souhlas. Osobní přítomnost žalobce na konci řízení v roce 2013 nebyla nutná, žalobce mohl někoho zmocnit a z odvolacího spisu neplyne důkaz o tom, že správce daně byl obeznámen o nepřítomnosti žalobce. Žalobce pouze sdělil 4. 12. 2013, že bude 5. 12. 2013 v Polsku a proto se správce daně snažil o doručení zprávy o kontrole dne 6. 12. 2013, kdy žalobce na provozovnách dle svědků byl, pouze nebyl správcem daně zastižen. Žalobce nabízel k jednání správci daně termíny, kdy byl v zahraničí. Zásada součinnosti nemá být jednostranná. Nepřítomnost v ČR, pracovní cesty či péči o syna na Slovensku žalobce nijak nedoložil. Nadměrné zatěžování žalobce ze spisu nevyplynulo, správce daně řadu důkazů obstarával sám. Jen v oblasti reklamy musel správce daně shlédnout všechny zápasy FC Baník Ostrava od roku 2008 do roku 2010. Přitom břemeno dokazování stíhá žalobce. Průtahy v řízení způsoboval žalobce. K namítaným judikátům žalovaný vyjádřil názor, že jsou závazné pouze v rozhodované věci. Výjimku mohou tvořit rozsudky Nejvyššího správního soudu, jeho rozsudky však mají sjednocující charakter pro rozsudky krajských soudů, ne však pro správce daně, jehož rozhodování se řídí zákony a jinými právními předpisy.

[35] K místním šetřením, která byla podle žalobce svědeckými výpověďmi, žalovaný trval na tom, že šlo o místní šetření. Při nich byly zjišťovány pouze stav nemovitosti a převzaty fotografie, náčrty nemovitostí z období vlastnictví pana P. a paní Z. (roz. D.) a spisový materiál a nebyly prováděny výslechy svědků. Paní K. na obecním úřadě pouze předala kopie spisu a listiny týkající se stavby zděného objektu a vodovodní přípojky v Rejhoticích. V rámci místního šetření může vyhledávat správce daně důkazní prostředky a provádět ohledání.

[36] K námitce týkající se technického zhodnocení vleku správce daně vyžádal žalobcovo vysvětlení, z něhož pojal podezření a zaslal výzvu dodavateli úprav

lanovky. Z jeho písemné výpovědi dospěl správce daně k závěru, že šlo o technické zhodnocení, nikoli opravu. Se svým závěrem seznámil do protokolu žalobce, který se do protokolu k věci vyjádřil, označil prvky, které jsou na vleku nové a které původní s tím, že nemá kupní smlouvu. Nakonec žalobce dne 2. 12. 2011 sdělil, že nemůže doložit původní doklady a původní stav vleku. Proto provedl správce daně dožádání o výslech dodavatele, který popsal jednotlivé fakturované položky a jejich parametry, zda jde o stejné či nové či nově osazené, což žalovaný do rozhodnutí přesně rozepsal. Tím bylo prokázáno, které práce byly technickým zhodnocením a tedy vyloučeny z výdajů podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů.

[37] K námitce o neuznání nákladů s reklamou na stadionu FC Baník Ostrava a. s. k potvrzení této společnosti o tom, že žalobce u nich měl reklamu na stadionu a otisk loga v bulletinech, žalovaný uvedl, že potvrzení je nekonkrétní. Proto správce daně při výslechu žalobce požadoval informace, s kým reklamu sjednával, u PICOLO SOLUTION s. r. o. si žalobce nevzpomněl na jméno jednatele, nejednal ani přímo s GENERAL FINANCE s. r. o., jednal s J. K. z FC Baník Ostrava a. s., na zápasy občas jezdil, 2x do roka dostával fotodokumentaci, od koho dostal kontakt na uvedené dvě společnosti (dodavatele), si nevzpomněl, nikdy je nenavštěvoval a nekomunikoval s nimi po e-mailu, faktury dostával obyčejnou poštou. Správce daně zjistil, že PICOLO SOLUTION s. r. o. se svým správcem daně nekomunikuje, má pražskou „virtuální“ adresu. GENERAL FINANCE s. r. o. je nekontaktní společnost, neplní si své daňové povinnosti, sídlí na adresách bez faktické funkčnosti, není možné dohledat její účetnictví či jakýkoli doklad, od 27. 10. 2012 je v likvidaci a dne 13. 9. 2013 byla vymazána z obchodního rejstříku, zajímá se o ni Policie ČR. Tyto skutečnosti vzbudily oprávněné pochybnosti o pravdivosti a reálnosti deklarovaných obchodních případů. Správce daně shlédl dostupné televizní záznamy předmětných utkání a prohlédl si fotodokumentaci ze zápasů a zjistil, že reklama Ski areál K. se z velké části na těchto dokumentech nenachází. Obdobně jako v tabulce z daňové kontroly popsal jmenovitě správce daně, u kterých zápasů našel reklamu v bulletinu a na stadionu. Žalobce nedoložil důkazní prostředky, kterými by prokázal oprávněnost uplatnění částek za reklamu jako daňově účinných výdajů. Naopak správce daně zjistil, že nebyly dodrženy podmínky smlouvy – doložení reklamy a teprve poté vystavení faktury ze strany dodavatelů. Na základě dokazování ohledně jiných reklam u FC Baník Ostrava, a. s. správce daně zjistil, že cena za pronájem plochy banneru 6 x 1 m byla podle účetnictví žalobce asi stonásobně vyšší než v jiných případech. Srovnatelnou reklamu (banner 6 x 1 m) podle 15 případů u nejlevnějších vyhodnotil správce daně tak, že odpovídající cena za uvedenou reklamu je od shodných dodavatelů PICOLO SOLUTION s. r. o. a GENERAL FINANCE s. r. o. v částkách 1.515 Kč až 3.928 Kč za reklamu a zápas ve velkoobchodních cenách. V případech typově nejbližších žalobci (v běžných obchodních vztazích za srovnatelných podmínek) byly 4.000 Kč až 18.750 Kč. Tyto částky porovnal s fakturovanými a do daňových výdajů uplatněnými cenami a zjištěný rozdíl vyčíslil za každou jednotlivou jarní či podzimní část ligy roku 2008 a 2009. Zjištěný cenový rozdíl ani přes výzvy správce daně žalobce nedoložil. Podle § 23 odst. 7 písm. h) bod 5 zákona o daních z příjmů správce daně kvalifikoval smluvní strany jakožto spojené osoby, které vytvořily právní vztah za účelem snížení daňového základu. Poté důkazní břemeno přešlo na daňový subjekt, který měl

doložit zvláštní a obvyklým poměrům na trhu vymykající se cenový rozdíl, ke kterému nebyly ekonomicky racionální důvody. Tvzení žalobce o dobrém jménu při budoucím ubytování v ubytovacím zařízení žalobce neuznal, protože část reklamního plnění nebyla vůbec uskutečněna a navíc smlouvy nebyly uzavřeny přímo s FC Baník Ostrava, ale s jinými dodavateli. Takto byly ceny nedoložené. Žalobce nevysvětlil ani důvodnost vysokých částek, ani jejich souvislost s návratností na růst příjmů, tržeb. Žalobce navíc nereklamoval nesplnění povinností ze strany dodavatelů podle smlouvy. Uznáním nejvyšší ceny za reklamu na banneru a v bulletinu ve výši 18.750 Kč za zápas vyloučil správce daně v roce 2008 částku 1.170.000 Kč.

[38] Svědkyně Mgr. J. (marketingová pracovnice) za FC Baník Ostrava a. s. uvedla částku za sezonu, je nutné brát v potaz i počet zápasů. S hodnocením byl žalobce seznámen v protokole dne 20. 9. 2013. Mgr. J. jednala se smluvními partnery, zadávala reklamu, p. K. neznala, ani o žádných jednáních s ním nevěděla, stejně jako o ubytovacím zařízení a ptala se: „Kde to je?“. Její výpověď tak nepřinesla do řízení žádný důkaz.

[39] Výpověď otce žalobce, pana K. K., vyhodnotil správce daně jako nedůvěryhodnou, protože svědek uvedl, že byl na všech zápasech 2008 – 2010 a reklamu tam viděl. Pamatoval si tedy reklamu i na těch zápasech, na kterých bylo jednoznačně prokázáno podle fotografií a televizních záznamů, že tam nebyla. Vzhledem k příbuzenskému poměru zjevně vypovídal ve prospěch svého syna a účelově.

[40] Část získané fotodokumentace předal správce daně žalobci a věrohodnost této dokumentace žalobce nikdy nezpochybnil. Tvzení žalobce, že jednal ve VIP zóně, je v rozporu s výpovědí jeho otce, že ve VIP zóně nikdy nejednal. Je to jedna část z množiny rozporů. Jako neopodstatněné shledal správce daně tvzení žalobce, že mu reklama přinesla užitek a podnikatelský prospěch, neboť v mnoha případech vůbec nebyla poskytnuta. Pak naopak vedla k odčerpání peněz daňového subjektu, nikoli k užtku. Takto vyhodnotil správce daně i podnikatelský záměr v budoucnu ubytovat fotbalisty FC Baník.

[41] Výslech svědka J. K. považoval správce daně za nadbytečný, jelikož disponoval dostatkem důkazních materiálů o poskytnuté reklamě. Pan J. K. jednal za FC Baník Ostrava a. s., přitom smlouvy měl žalobce uzavřené s GENERAL FINANCE s. r. o. a PICOLO SOLUTION s. r. o., které vystavovaly i faktury, jež si uplatnil žalobce v účetnictví. Výpověď svědka by nemohla vyvrátit jednotlivá zjištění. Rozhodné pro správce daně bylo to, že ani přes obrovské ceny si žalobce neověřil, zda reklama byla uskutečněna a nasmlouvané částky hradil. Když tvrdil, že sledoval internetové stránky FC Baník, kde byl pronájem reklamních ploch inzerován, mohl si zjistit reálnou cenu reklamy.

[42] K námitce o absenci nestrannosti, opírání se o domněnky a snahu stanovit způsob, jakým měl žalobce podnikat, žalovaný odkázal na tvzení žalobce a dokazování. Tvorba dobrého jména u FC Baník nebyl racionálně podložený záměr, když cena za reklamu byla obvykle 2.000 Kč a žalobce platil 100.000 Kč až 400.000

Kč. Uvedené svědčí spíše o snaze získat daňové zvýhodnění. Nejde o domněnku, ale prokázání faktického stavu.

[43] Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

I. Námitka podjatosti

[44] Podle § 77 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí, *úřední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti*.

[45] Po podrobném prostudování daňového spisu soud zjistil, že napadená úřední osoba neměla osobní zájem na doměření daně, nic nenasvědčovalo tomu, že by zde byl „zkřivený“ poměr úřední osoby vůči žalobci, sám se ostatně za podjatého zjevně nepovažoval (subjektivní test), ani zde nebylo nic, z čeho by bylo možné na to usuzovat (objektivní test – to, jak se jeví jednání úřední osoby navenek). Mezi rigidním přístupem úřední osoby a podjatostí není rovnítko. Z jednání a vystupování úřední osoby nevyvstal důvod pro rozumnou a legitimní pochybnost o podjatosti. Z daňového spisu se podává, že mnoha žádostem žalobce správce daně vyhověl a také to, že mnoho důkazů si obstarával sám a nezatěžoval tím žalobce. Rovněž nebyla kontrola provedena ve velmi krátké lhůtě, trvala více než tři roky. Žalobce tedy měl dostatek prostoru pro předestření svých stanovisek, vyjádření a návrhů. Daňovou kontrolu u žalobce prováděli mimo pana J. S. další úřední osoby. Pan S. podle daňového spisu vystupoval nestranně a nezaujatě, nebyl zde žádný ekonomický ani jiný zájem. Jeho jednání a vystupování pochybnosti nevzbudilo, presumpce nestrannosti nebyla vyvrácena a deklaroval to správce daně již v daňovém řízení.

II. Námitka prekluze

[46] Námitka marného uplynutí lhůty pro stanovení daně je nedůvodná. Žalobce se domáhal vyslovení prekluze proto, že daňová kontrola byla zahájena toliko formálně, což je nepřípustné, jak dovodila i judikatura Nejvyššího správního soudu. V případě daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 byla daňová kontrola zahájena dne 6. 9. 2010 a ihned při zahájení této kontroly byly žalobcem předloženy ke kontrole dodatečné přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 2008 a 2009, přehled rezerv na opravy hmotného majetku, přehled hmotného majetku a odpisů a elektronické doklady, všechny číselně specifikované v příloze protokolu ze dne 6. 9. 2010 (peněžní deník, soupisky dokladů a další).

[47] Nepřípustnost pouhého formálního zahájení daňové kontroly na konci prekluzivní lhůty bez dalšího dovodila i judikatura. Např. podle rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 – 96, *www.nssoud.cz, k zahájení daňové kontroly nestačí formální sepsí protokolu, pokud další úkon následuje po deseti měsících*, ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 – 109,

jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech, ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Aps 2/2010 – 101, *výzva k předložení dokladů je konkrétním krokem k zahájení daňové kontroly*. Rovněž podle doktríny není pouze formálně zahájena taková daňová kontrola, při které již na samém počátku dojde k součinnosti a dohodě mezi správcem daně a daňovým subjektem o dalších úkonech, zejména předání dokladů a k předložení dokladů samotnému, čili dojde k samotnému provádění kontroly, přičemž následné úkony pokračují v relativně krátkých intervalech (srov. Lichnovský O., Ondříšek R. a kol. Daňový řád. Komentář. 2. vydání, Praha: C. H. Beck 2011, k § 148; shodně Baxa, J. a kol. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 148). V posuzovaném případě se však jednoznačně o formální zahájení kontroly nejednalo a správce daně v součinnosti s žalobcem učinili celou řadu úkonů a jednání, které následovaly krátce po sobě, nikoli s většími časovými odstupy. Nešlo tak o pouhé formální zahájení kontroly, ale o faktické zahájení.

III. Námítka vadného doručování a činnosti na konci roku 2013

[48] Neopodstatněná je žalobcova námitka, že nesprávného doručování písemností bez provedení dalšího úkonu. Žalobce i z toho dovozoval námitku podjatosti, která byla shledána nedůvodnou. Protože šlo fakticky o námitku proti procesnímu postupu, soud ji posoudil takto: podle § 39 odst. 1 daňového řádu *správce daně doručuje písemnost a) při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo b) elektronicky*. Podle § 39 odst. 2 daňového řádu *není-li možné doručit písemnost podle odstavce 1, doručí ji správce daně prostřednictvím zásilky doručované a) provozovatelem poštovních služeb, b) úřední osobou pověřenou doručováním, nebo c) jiným orgánem, o němž to stanoví zákon*.

[49] Po prostudování daňového spisu soud zjistil, že všechny písemnosti byly doručovány žalobci v souvislosti s jiným úkonem daňového řízení. Jmenovitě brojí žalobce proti doručování písemností v roce 2013 přímo J. S.. Po zaslání obsáhlého stanoviska k výsledkům kontrolního zjištění po dohodě o termínu projednání zprávy o daňové kontrole na den 5. 12. 2013 daňový poradce žalobce vypověděl dne 4. 12. 2013 plnou moc. Žalobce osobně požádal o možnost projednání zprávy v následujícím týdnu, neboť dne 5. 12. 2013 byl pracovně v Polsku. Jednání žalobce vyhodnotil správce daně podle úředního záznamu ze dne 9. 12. 2013 jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 5 daňového řádu (*odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo 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*). Dne 16. 12. 2013 přistoupil správce daně k místnímu šetření spojenému s doručením zprávy o daňové kontrole. Při místním šetření správce daně zjistil, že žalobce v místě bydliště byl ráno, schránku se jménem nemá, uložil upozornění na uložení písemnosti do neoznačené schránky a provedl fotodokumentaci. V provozovně Domeček v Loučné v areálu zámeckého parku správce daně žalobce nezastihl, vylepil na dveře upozornění na uložení písemnosti a provedl fotodokumentaci. V provozovně Rejhotice 162 – Zálesí provedl správce daně totéž. V plechové hale v Rejhoticích 68 provedl správce daně stejné úkony a vylepil

upozornění vedle poštovní schránky označené jako K. Servis s. r. o. Poté otec žalobce sdělil, že syn zde byl ráno. Dne 17. 12. 2013 zprávu o daňové kontrole převzal nový zmocněnec žalobce pan M. K..

[50] Soud se ztotožňuje se správcem daně a žalovaným v tom, že doručení proběhlo řádně a dne 17. 12. 2013 byla zpráva o daňové kontrole doručena. K doručování byly podle úředního záznamu ze dne 23. 3. 2011 určeny mimo osoby podle organizačního a podpisového řádu Ing. E. K., J. S. a Ing. J. M.. Aby mohl správce daně ve lhůtě podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v posledním znění, ve spojení s § 264 odst. 4 a § 148 daňového řádu, nemohl činit jinak. Žádného porušení právních předpisů se při doručení zprávy o daňové kontrole nedopustil. Výsledky kontrolního zjištění žalobci sdělil, ten se k tomu vyjádřil, stanovisko správce daně nemohl žalobci doručit, neboť mu to žalobce znemožnil. V daném případě byly splněny podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Správný byl i následný postup žalovaného, který v roční lhůtě pro pravomocné stanovení daně ve prospěch žalobce umožnil projednání zprávy o kontrole tak, aby žalobcova práva nebyla nijak zkrácena a dostál povinnosti spravedlivého procesu. Takto se mohl žalobce seznámit s úplným obsahem zprávy o daňové kontrole kvalifikovaně, a to ve lhůtě pro vyměření daně.

IV. Námítka střetu § 24 a § 24 zákona o daních z příjmů

[51] Žalobce se domnívá, že § 24 odst. 2 písm. p) a § 25 odst. 1 písm. p) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou v případě žalobce v rozporu a správce daně by měl upřednostnit výklad ve prospěch žalobce. Z hlediska skutku žalobce uvedl do souladu s novým obecně závazným právním předpisem Drážního úřadu ČR lyžařský vlek. To považoval za výdaj podle § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2008), podle kterého *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady), k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů*. Správce daně však konkrétně zjistil, o jaké úpravy vleku se jednalo (např. silnější lana a kabely, nové svodič přepětí a měnič apod.). Podle správce daně šlo o technické zhodnocení, jelikož technické parametry po úpravě byly odlišné, nové, které předtím vlek neměl, což žalobce nepopíral, a to vyloučilo vynaložené výdaje z možnosti uplatnit je jako daňově účinné a bylo nutno je odepisovat jakožto technické zhodnocení. Takový postup ukládal správci daně § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů, podle kterého za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména technické zhodnocení (§ 33).

[52] Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů *technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).*

[53] Podstatné při zjištění, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení, je zjistit stav majetku před úpravou a po ní, porovnat technické parametry a z toho vyvodit, zda se jednalo o opravu (tj. obnovení, nahrazení původního stavu při zachování totožných technických parametrů) anebo o technické zhodnocení, čili o „opravu vyšší kvality“, neboli uvedení do technicky změněného, vylepšeného stavu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006 – 91).

[54] V posuzovaném případě žalobce původní stav vleku nedoložil, neboť neměl k dispozici kupní smlouvu, jak potvrdil do protokolu dne 4. 11. 2011, a dne 2. 12. 2011 sdělil, že není možné původní doklady o stavu vleku doložit. K tomu dodavatel úprav vleku SSZ Blahuta s. r. o. prostřednictvím pana B. do protokolu na dožádání dne 8. 11. 2012 za účasti zástupce žalobce vypověděl podrobně, jaké úpravy se jmenovitě na vleku prováděly (např. držák čidel, procesor, svodič přepětí, plastové úchyty, relé, měnič 22kW, nový rozvaděč včetně stojanu, nová odstředivá brzda, v nových parametrech bylo nové lanko, kabel a krabice). Lanko bylo vyměněno z průměru 5 na 6,3, kabel dvoužilový byl nahrazen sedmižilovým, kovové krabice byly vyměněny za větší plastové. Důsledkem výměn došlo ke změnám v rozjíždění, brzdění vleku, zvýšení bezpečnosti přepravovaných osob a zvýšení rychlosti vleku. To žalobce nijak nerozporoval.

[55] Z uvedeného charakteru technického zhodnocení jakožto institutu a podaného výčtu ani soud nepochybuje o tom, že se jednalo v případě modernizace vleku o technické zhodnocení, byť to bylo uloženo žalobci obecně závazným právním předpisem. Podle obecného právního pravidla, že speciální zákon či jeho ustanovení má přednost před obecným, platí, že při výkladu má přednost užití § 25 před § 24 zákona o daních z příjmů. Tomuto pravidlu správce daně dostál a provedl výklad správně.

V. Reklama u FC Baník Ostrava a. s.

[56] Lichá je námitka, že není jasné, které videozáznamy o zápasech správce daně shlédl. Již z tabulky ve zprávě o daňové kontrole se zjevně podává, u kterých konkrétních zápasů správce daně zjistil reklamu formou loga v bulletinu a ve formě banneru na stadionu a u kterých nezjistil. Ze zprávy o daňové kontrole i z rozhodnutí žalovaného o odvolání se podává, že správce daně shlédl videozáznamy všech zápasů a do tabulky rozepsal výsledky svých zjištění.

[57] Podle § 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v roce 2014, *jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*

[58] V případě provádění důkazu videozáznamem se jedná o specifický případ ohledání, zákonodárce totiž ani ve správním ani v daňovém řádu nekoncepoval promítnutí videozáznamu jako samostatný typ důkazního prostředku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2008, č. j. 2 As 59/2008 – 80, www.nssoud.cz). O ohledání podle § 80 odst. 1 a 3 daňového řádu je třeba provést podle povahy věci protokol nebo úřední záznam. Protokol o jednání se provádí v případě, kdy jde o jednání či místní šetření za účasti dalších osob než jen správce daně a v případě přítomnosti pouze správce daně se sepíše úřední záznam (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2008, č. j. 7 As 57/2010 – 97 o nutnosti provést protokol o zhlédnutí videozáznamu ve správním řízení; Lichnovský O., Ondříšek R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání, Praha: C. H. Beck 2011, k § 80 odst. 3; shodně Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 80 odst. 3).

[59] V posuzované věci bylo vyhodnocení reklamního plnění a podrobný rozbor učiněn správcem daně v protokole o ústním jednání ze dne 20. 9. 2013, a to za účasti daňového poradce žalobce Ing. J. R.. V příloze č. 12 protokolu pak byl proveden podrobný rozpis jednotlivých zápasů s uvedením, které zápasy byly shlédnuty a kde byla reklama zjištěna (č. I. 93 daňového spisu). Shora citovaným pravidlům k namítanému provedení důkazu videozáznamem tak správce daně plně dostál.

[60] Lichá je námitka, že správce daně neuznal reklamu na zápase ze dne 25. 7. 2009. Je pravdou, že v protokole o ústním jednání ze dne 20. 9. 2013 nebyla tato reklama zjištěna a uznána. Vzhledem k tomu, že předmětem přezkoumání je daň za rok 2008, není soud oprávněn se k této otázce v dané věci vyjádřit, námitku posoudil ve věci sp. zn. 65 Af 6/2015 týkající se daně z příjmů fyzických osob za rok 2009.

[61] Žalobce se mýlí v tom, že by svědecká výpověď otce žalobce, K. K., a potvrzení FC Baník Ostrava a. s., prokázaly reklamu. Správce daně vyhodnotil výpověď pana K. K. jako nedůvěryhodnou jednak proto, že jde o otce žalobce, jednak proto, že vypověděl, že viděl reklamu na všech zápasech, přitom bylo jednoznačně prokázáno fotografiemi získanými od FC Baník Ostrava a. s. a videozáznamy dostupnými na www.ivysilani.cz, že reklamní banner na všech domácích zápasech umístěn nebyl. Vyhodnotit svědka jako nedůvěryhodného jen proto, že jde o otce žalobce, nelze. Tento fakt sám o sobě není důvodem nedůvěryhodnosti svědka, pokud se k němu nepřipojí další indicie (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2014, č. j. 2 As 109/2012 – 26, 3. odstavec na str. 6). V daném případě však správce daně již zjistil, na kterých zápasech tvrzená reklama chyběla a povšechné a nepodložené konstatování svědka tuto skutečnost nemohla vyvrátit. Soud se tak ztotožnil s hodnocením výpovědi svědka se správcem daně a žalovaným, výpověď svědka nebyla přesvědčivá a neměla dostatečnou vypovídací hodnotu.

[62] Písemné (žalobcem předložené) sdělení FC Baník Ostrava a. s. ze dne 19. 7. 2011 konstatovalo pouze, že reklama byla žalobci v sezoně 2008/2009

poskytována ve formě mobilního banneru 6 x 1 m (který při každém zápase na jiném místě stadionu), bez toho, aby tato osoba sdělila konkrétnější údaje. Takový důkaz není s to prokázat oprávněnost daňových výdajů a správce daně byl nucen (při nedoložení oprávněnosti výdajů žalobcem) pokračovat v dokazování.

[63] Z písemného sdělení FC Baník Ostrava a. s. ze dne 29. 6. 2012 (č. I. 43 daňového spisu) se podává, že plnění společností PICOLO SOLUTION s. r. o. a GENERAL FINANCE s. r. o. nemělo žádnou souvislost s výjezdním soustředěním týmů klubu. Takový důkaz je jasným popřením tvrzení žalobce o záměru ubytovávat fotbalisty a jednoznačným podkladem argumentu správce daně o nenávaznosti reklamního plnění na budoucí příjmy a možného legitimního očekávání žalobce.

[64] Neuznání veškerých výdajů na reklamu u daně z přidané hodnoty a uznání do výše obvyklé ceny u daně z příjmů bylo zcela zákonným postupem správce daně. Na každou daň se vztahuje jiná hmotněprávní úprava a správce daně a žalovaný uvedli konkrétní důvody pro svůj postup. Nejedná se o různá rozhodnutí o stejné věci, odlišnost věci je dána charakterem a hmotněprávní úpravou každé daně. Navíc v projednávaném případě daně z příjmů byl postup správce daně pro žalobce výhodnější. V tomto řízení může žalobce brojit toliko proti snížení ceny.

[65] Námitka, že žalobce nemohl dohledat bulletiny ze zápasů, které správci daně nedoložil, a proto správce daně reklamu ve všech případech uznat, je nedůvodná. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Pokud žalobce u některých zápasů (specifikovaných ve zprávě o kontrole a napadeném rozhodnutí) neprokázal uskutečnění reklamy, správce daně byl povinen daň z příjmů žalobci doměřit. Žalobce její uskutečnění mohl prokázat jakýmkoli způsobem, který by vedl k prokázání tvrzené skutečnosti.

[66] Soud se ztotožnil s argumentací žalovaného a správce daně k neprovedení výslechu svědka J. K.. Žalobce podrobně pospal v protokole ze dne 16. 3. 2012 a z celého řízení je jednoznačné, že reklama byla poskytována společnostmi GENERAL FINANCE s. r. o. a PICOLO SOLUTION s. r. o. Pan J. K. jednatelem uvedených společností nebyl, ostatně sám žalobce potvrdil, že J. K. jednal za FC Baník Ostrava a. s. Ve své výpovědi žalobce popsal osoby, se kterými za uvedené společnosti reklamu dojednával (popisem vzhledu, nikoli uvedením jmen). Pan J. K. podle popisu smluvních jednání nebyl osobou, která by mohla přinést do skutkového stavu jakoukoli relevantní informaci. Proto soud shledal vyhodnocení přínosu jeho odpovědi v kontextu s prokázáním skutkového stavu důkazy provedenými správcem daně s přihlédnutím k tomu, že žalobce svá tvrzení neprokázal, jako řádné a navržený důkaz výslechem J. K. jako nadbytečný. Naopak, správně provedl správce daně ohledně reklamy důkazy veřejně dostupnými videozáznamy, fotografiemi (dodanými samotnou FC Baník Ostrava a. s.), smlouvami s objednatelům v jiných případech a výslechem Mgr. J., která měla zadávání reklamy u FC Baník Ostrava a. s. v náplni práce. Tyto důkazy měly

vysokou vypovídací hodnotu a nejlépe mohly prokázat či vyvrátit žalobcem tvrzený skutkový stav.

[67] Nepřípadná je námitka, že správce daně neumožnil žalobci unést důkazní břemeno. Opakovaně byl žalobce vyzýván k prokázání svých tvrzení, o čemž svědčí řada protokolů (zejména ze dne 20. 9. 2013, o výsledcích kontrolních zjištění aj.) i zpráva o daňové kontrole. Žalobce byl již dne 6. 9. 2011 poučen o povinnosti předložit důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení – v protokole na str. 2 pod písm. e). Již v protokolech ze dne 19. 11. 2010 a 6. 12. 2010 probíhalo vyjasňování podkladů k reklamě a jejich postupnému předávání. Žalobce byl sám vyslýchán správcem daně velmi podrobně dne 16. 3. 2012 a byl dotazován podrobně na průběh smluvních jednání. Pro žalobce tedy nemohlo být nijak překvapivé, že správce daně pokračuje v dokazování a neuzavřel zjišťování skutkového stavu, takto ho ostatně správce dani ani před ukončením kontroly žádným úkonem nevyrozuměl.

VI. K námitce neuplatnění poměrné části odpisů

[68] Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí v části, týkající se odpisů, je zcela neopodstatněná. Tuto námitku vznesl žalobce až v žalobě, tudíž se k ní žalovaný ani správce daně nemohli nijak vyjádřit. Úřední povinnost zabývat se touto otázkou nadto nemají z následujících důvodů.

[69] Podle § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů *odpisy pro účely zákona není poplatník povinen uplatnit, přitom odpisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušování neuplatní poplatník (vlastník ani nájemce) výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9. Pokud poplatník (vlastník nebo nájemce) uplatní výdaje paušální částkou, nelze za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši ani o tuto dobu prodloužit odpisování pro daňové účely. Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník (vlastník nebo nájemce) odpisy pouze evidenčně.*

[70] Z uvedeného se podává, že uplatnění odpisů je v dispozici daňového poplatníka a je dobrovolné, fakultativní. Je zcela na jeho vůli, zda, kdy a jaký způsob odepisování zvolí, příp. kdy jej přeruší. Jen sám daňový poplatník může nejlépe přijmout kvalifikované rozhodnutí v otázce odpisů právě proto, že sám má nejlepší povědomí a přehled o své současné a budoucí ekonomické situaci. Správce daně není oprávněn do této jeho rozhodovací činnosti svévolně zasáhnout. Proto nemohl v souzené věci přijmout za žalobce rozhodnutí, že odpisy uplatní, v jaké výši, jakým způsobem a za jaká období.

VII. Námitka zastřených výsledků svědků

[71] Částečně neopodstatněná je žalobní námitka, že při místních šetřeních byly prováděny fakticky výsledky svědků a žalobce se nemohl jednání zúčastnit a klást jim otázky. Žalobce tuto námitku vznesl obecně, bez uvedení konkrétních jednání či jmen.

[72] Soud předesílá, že podle setrvalé judikatury jsou jak správní orgány, tak soudy povinny vypořádat se s konkrétními námitkami, s námitkami konkrétního porušení právních předpisů, nesprávného výpočtu, konkrétních důvodů nesprávného zjištění skutkového stavu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, čj. 8 As 13/2007 - 100, nebo ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Azs 18/2004 - 37).

[73] Přesto soud přezkoumal námitku s ohledem na to, že byla vznesena jako odvolací a je předmětem rozhodnutí o odvolání. Od paní K. z Městského úřadu Šumperk byly správcem daně při místním šetření dne 3. 12. 2012 pouze vyžádány listiny, které obratem předala a nijak se k nim ani k ničemu jinému nevyjadřovala (č. l. 58). Je pravdou, že pan P., paní Z. (roz. D.) a pan D. při místním šetření správci daně nejen předávali vyžádané listiny, ale podle protokolu o místních šetřeních vypovídali o stavu nemovitosti. Fakticky se tak jednalo i o ústní jednání se svědky, o němž měl být žalobce předem vyrozuměn a správce daně mu měl umožnit se ho zúčastnit a klást svědkům otázky. Pan P. vypovídal, že listiny k domu nemá, že za nich se tam nic nedělalo, byl to dům po Němcích, v 70. letech ho rodině svědka vrátil stát; nahoře byl byt, nad ním 4 místnosti, dole obchod, objekt byl napojen na gravitační vodovod, voda se dostala jen do prvního patra, nahoru ani nebyla zavedena, vytápěno bylo kachlovými kamny. Paní Zaoralová podrobně popsala dispozici domu a uvedla, že chyběly odpady, přívody vody, elektřina byla nefunkční, nebyla ani všude, půda byla nízká, nakreslila náčrty prvních dvou pater. Pan Ing. J. D. vypověděl, že dům byl v poválečném stavu, dlouhodobě neudržovaný, topení bylo lokální na tuhá paliva, předal správci daně podklady pro zpracování znaleckého posudku.

[74] Je nesporné, že správce daně ověřoval skutečnosti z důvodu zjištění stavu nemovitosti pro posouzení, zda u rekonstrukce šlo o její opravy či technické zhodnocení. Zjištěné údaje použil ve zprávě o daňové kontrole a v rozhodnutích, z uvedených výpovědí a protokolů citoval (v napadeném rozhodnutí např. na str. 16). Bezpochyby šlo o výsledky svědků. Podle protokolů nebyl žalobce u citovaných jednání přítomen. Podle daňového spisu nebyl předem žalobce o těchto výsledcích vyrozuměn. Podle protokolů byl přítomen zástupce žalobce pouze výsledku pana P., nikoli pana D. a paní Z..

[75] Podle § 96 odst. 5 daňového řádu *daňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.*

[76] Pokud jde o náčrty, soud se ztotožnil s právním názorem podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009 – 91 (str. 7), podle kterého *provádí-li správce daně (ať již v prvním stupni, nebo odvolací orgán) místní šetření, jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je na místě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit.*

[77] Podle krajského soudu šlo v daném případě o vadu řízení a bylo porušeno právo na spravedlivý proces. Proto musel soud uvážit, zda se jednalo o vadu, která měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Soud dospěl k závěru, že tato vada vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí neměla. Žalobce totiž vůbec v daňovém řízení ani v soudním řízení správním nenamítal, konkrétně ani obecně, že stav nemovitosti byl jiný, že provedl či neprovedl některé opravy či zhodnocení, vůbec se k tomu věcně nevyjadřoval. Přitom možnost vyjádřit se k věci opakovaně měl, naposled v žalobě samé a ani tam nevznese konkrétní námitku proti skutkovým závěrům ohledně stavu nemovitostí. Proto nemohla mít tato procesní vada vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a nezasáhla negativně do právní sféry žalobce, ostatně to sám ani netvrdí. Sám žalobce původní stav nemovitosti nedoložil a správcem daně zjištěné skutečnosti v žalobě nikterak nerozpovořoval. Správce daně původní a nový stav nemovitosti podrobil podrobnému dokazování a oba stavy v napadeném rozhodnutí popsal.

VIII. Závěr

[78] Soud neprováděl žalobcem navržené důkazy výsledkem u zaměstnavatele na úřední osobu J. S. ani správním spisem Policie ČR, ani protokoly o výsledku svědků v trestním řízení, protože to bylo vzhledem k výše uvedenému nadbytečné.

[79] Závěrem soud shrnuje, že správní orgány zjistily správně skutkový stav, vybraly správně právní předpisy, pod které jej subsumovaly a z toho vyvodily v souladu se zákonem správné skutkové i právní závěry, se kterými se soud ztotožnil. Pro podjatost úřední osoby J. S. nebyly shledány důvody; kontrola nebyla zahájena pouze formálně, proto nedošlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně; zastřené výsledky svědků byly vadou řízení, avšak neměly dopad na zákonnost napadených rozhodnutí; doručením v roce 2013 a projednáním zprávy o daňové kontrole v roce 2014 nebyla nijak zkrácena práva žalobce a napadená rozhodnutí nebyla nezákonná; výdaje na rekonstrukci lyžařského vleku, které byly technickým zhodnocením, nelze uplatnit do daňových výdajů (speciální ustanovení zákona má přednost); reklamu u FC Baník Ostrava, a. s. v uplatněné výši výdajů žalobce neprokázal, navržené důkazy nemohly vyvrátit provedené dokazování a námitky byly nekonkrétní; odpisy si může uplatnit žalobce pouze na základě svého rozhodnutí, jejich uplatnění je pouze na jeho vůli, správce daně nemůže jeho vůli nahradit.

[80] Úspěšný žalovaný žádné náklady řízení požadoval náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč podle nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/13, podle kterého náleží i nezastoupenému účastníku řízení z důvodu rovnosti účastníků řízení. Soud ze spisu žádné účelně vynaložené náklady žalovaného nezjistil a žalovaný žádné nedokládal, proto mu je nepřiznal. Obhajoba rozhodnutí žalovaného náleží do jeho běžné činnosti, po žalobci by nebylo možné spravedlivě náhradu těchto nákladů požadovat. Neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně ve lhůtě do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské nám. 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaje o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Olomouci dne 15. 6. 2016

Za správnost vyhotovení:
Ing. Petra Rýparová

JUDr. Martina Radkova, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu