



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a JUDr. Petra Hluštíka, Ph. D., ve věci

žalobce: **T. K.**
sídlem X
zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2019, č. j. 7303/19/5200-10422-711473

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 2. 2019, č. j. 7303/19/5200-10422-711473 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, dodatečný platební výměr ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1740140/13/3109-24801-800748, **se zrušují.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov.

Odůvodnění:
A) Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ve výroku uvedeném dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 12. 2013 doměřil žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a podle § 147 a 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 953 700 Kč, a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 190 740 Kč. Důvodem doměření daně bylo zejména vyloučení některých žalobcem uplatněných výdajů jako daňově neúčinných (výdajů souvisejících s osobní spotřebou žalobce, výdajů na zprovoznění lyžařského vleku, výdajů na stavební úpravy a zejména výdajů na reklamní plnění od společnosti G. F., s. r. o. za reklamu na stadionu B. při zápasech F. B. O. v podobě umístění reklamního banneru s nápisem „Ski areál K.“ a umístění loga v informačním bulletinu k domácím zápasům F. B.) a zvýšení rozdílu mezi příjmy a výdaji žalobce o vypořádání rezervy na opravu domu.
2. Žalovaný zamítl odvolání žalobce proti předmětnému dodatečnému platebnímu výměru rozhodnutím ze dne 2. 12. 2014, které však žalobce napadl žalobou. Zdejší soud rozsudkem ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 6/2015-58 žalobu zamítl, avšak následně tento rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušil Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) rozsudkem ze dne 30. 5. 2017, č. j. 2 Afs 204/2016-62. Po vrácení věci a doplnění dokazování žalovaný opětovně žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 27. 2. 2019 odvolání žalobce zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

B) Žaloba a stanovisko žalovaného

3. Žalobce žalobou požadoval zrušení rozhodnutí žalovaného, jakož i samotný dodatečný platební výměr. Žalobní body soud stručně shrnuje takto:
 - a) *provádění daňové kontroly se účastnila podjatá úřední osoba, Ing. J. S., který podal v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou na žalobce trestní oznámení, neboť měl z doslechu informace o možné snaze žalobce jej korumpovat či jinak ovlivnit, a dále o snaze žalobce obstat si důvod pro budoucí křivé obvinění Ing. S., což se však následně nepotvrdilo a věc byla policejním orgánem odložena.* Obsah trestního oznámení dle žalobce vypovídá o dlouhodobém nepřátelském, resp. negativním poměru Ing. S. k němu, tj. o existenci odůvodněných pochybností o jeho podjatosti. Jelikož se Ing. S. účastnil daňové kontroly v zásadní míře, nemění nic ani skutečnost, že se daňové kontroly účastnily i další osoby. Žalovaný se s odvolací námitkou účasti podjaté úřední osoby vypořádal nepřezkoumatelně, nerespektoval závazný právní názor NSS a nesprávně interpretoval zjištěné skutečnosti. Žalovaný si vyžádal pouze některé listiny z policejního spisu vedeného o předmětném trestním oznámení, neprovéřoval pravdivost jeho obsahu, neprovedl dokazování, ačkoli protokol o podaném trestním oznámení nemá žádnou důkazní sílu, a poté převzal závěr krajského soudu učiněný v jiné věci (v rozsudku ze dne 17. 10. 2018, č. j. 65 Af 5/2015-110) o tom, že Ing. S. podjatý nebyl;
 - b) *daň byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení.* Dodatečný platební výměr byl vydán, aniž by byla s žalobcem předtím řádně projednána zpráva o daňové kontrole, tudíž byl dne 17. 12. 2013 vydán nezákonně a nemohl tak být považován za skutečnost odůvodňující prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Správce daně úmyslně ignoroval žalobcova procesní práva a vydání dodatečného platebního výměru za dané situace bylo jen účelovým formálním úkon činěným s jediným cílem, a to dosáhnout prodloužení lhůty

pro stanovení daně. Správce daně zneužil právo, přičemž obecně platí, že z bezprávní právo nevznikne. Součástí spisu je nadto e-mail, v němž vedoucí správce daně v komunikaci s žalovaným vyjádřil své přesvědčení, že lhůta pro stanovení daně již marně uplynula. Žalovaný se v souvislosti s touto námitkou zaměřil na obhajobu zákonnosti platebního výměru, nápravu vad v odvolacím řízení a na hodnocení chování žalobce v průběhu daňové kontroly, avšak nevypořádal se s jádrem námitky, a to s účelovostí vydání dodatečného platebního výměru, tudíž je rozhodnutí nepřezkoumatelné;

- c) *žalovaný ve vztahu k faktickému uskutečnění reklamního plnění nedostatečně zjistil skutkový stav a vytkl žalobci neunesení důkazního břemene, ačkoli bez relevantního zdůvodnění opomenul významné důkazní prostředky*, které existenci reklamy (umístění reklamního banneru při zápasech) potvrzovaly. Žalovaný se opřel o závěr NSS o nadbytečnosti výsledku svědků Mgr. R. a J. K., aniž však zohlednil, že se NSS vyjadřoval pouze ke dvěma ze tří žalobcem navrhovaných svědků, a aniž reflektoval změnu důkazní situace, k níž došlo tím, že žalobcem navržení svědci byli vyslechnuti v trestním řízení, kde realizaci reklamy na stadionu F. B. O. potvrdili. Žalovaný se tudíž nemohl o rozsudek NSS, který svědecké výpovědi z trestního řízení nezohlednil, opřít a odkaz na závěry NSS nejsou dostatečným odůvodněním neprovedení navržených důkazů. Žalovaný dále dospěl ke dvěma neslučitelným, vnitřně rozporným závěrům, neboť na jedné straně uvedl, že výpovědi svědků byly v rozporu s prokázaným skutkovým stavem, a na straně druhé uvedl, že důkazní prostředky věrohodně prokazující tvrzení žalobce o přítomnosti reklamního banneru na každém zápase chyběly. Prvý závěr je nesprávný, neboť v řízení nebylo prokázáno, že k uskutečnění reklamy žalobce na každém zápase nedošlo. V řízení toliko chyběly přímé důkazy v podobě fotografií, které by uvedené prokazovaly. Tyto chybějící přímé důkazy však měly nahradit výpovědi svědků. Žalovaný nepřipustně omezil možnost užít jako důkaz všech podkladů ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu, jelikož z rozhodnutí vyplývá, že by žalovaný za jediný důkaz o uskutečnění reklamy akceptoval fotografie předmětných reklamních bannerů na stadionu. V daňovém řízení však platí zásada volného hodnocení důkazů. Sdělení svědka není třeba prokazovat dalšími důkazními prostředky. Výpověď svědka je důkazním prostředkem sama o sobě. V případě absence přímého důkazu je možné prokazovat skutečnost řadou důkazů nepřímých, což se žalobci podařilo. Žalobce předložením fotografie ze zápasu konaného dne 25. 7. 2009 zpochybnil způsobilost fotografií prokázat neexistenci reklamy, a tudíž měl být přehodnocen i závěr NSS o tom, že procesní pochybení správce daně při provedení důkazů videozáznamy nemohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí;
- d) *závěr žalovaného o tom, že žalobce a reklamní agentura byli jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP je neodůvodněný a nesprávný*. Správce daně neunesl důkazní břemeno o tom, že mezi žalobcem a společností G. F., s. r. o. došlo k vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně. Žalobce prokázal, že k vynaložení nákladů na reklamu v podobě umístění banneru na stadionu a umístění loga v informačních bulletinech jej vedly racionální ekonomické důvody spočívající v získání možnosti zviditelnit se u atraktivního klubu F. B. O., i v celém regionu, neboť zápasy F. B. se pyšnily vysokou návštěvností, v příležitosti setkávat se ve VIP zóně stadionu s vlivnými osobami, získávat tam obchodní kontakty, propagovat jim i fotbalovému klubu samotnému svou podnikatelskou činnost a získávat tak zájemce o služby jeho ski areálu a plánovaného relaxačního komplexu v K. n. D. Žalobce doložil

konkrétní výsledky působení předmětné reklamy (ubytování VIP osob v areálu žalobce). Správce daně však nic z uvedeného nezohlednil. Nezohlednil ani to, že vysoké investice do reklamy byly běžnou praxí žalobce již dříve. Zejména však opomněl to, že žalobce prokázal, že právní vztah s dodavatelem reklamních služeb uzavřel až poté, co se mu nepodařilo sjednat reklamu přímo s fotbalovým klubem, který jej sám odkázal na reklamní agentury, jimž pronajal 40 % lukrativních reklamních ploch na stadionu, čímž logicky z důvodu exkluzivity vzrostla i cena jimi zajišťované reklamy. Nadto veškerá zjištění správce daně byla předmětem trestního řízení, které skončilo zprošťujícím rozsudkem. Závěr správce daně o nelogickém a neracionálním postupu a účelovosti výdajů na reklamu bez zjevného hospodářského přínosu pro žalobce je tudíž neobhájitelný. Ačkoli žalobce namítal nedostatečné a nesprávné hodnocení správce daně, žalovaný se odvolací námitkou nezabýval, toliko zopakoval závěry správce daně, tudíž je rozhodnutí nepřezkoumatelné. Nadto žalovaný nezákonně pominul závazný závěr NSS o tom, že podnikatelský záměr žalobce spojený s investicí do dané reklamy byl pochopitelný a možný. Pro posouzení věrohodnosti podnikatelského záměru je podstatné jen to, že nebyl nemožný. Žalovaný se při posouzení subjektivní stránky žalobce opřel o zjištění o navýšení ceny v řetězci realizace reklamy, o němž však žalobce až do okamžiku šetření v rámci daňové kontroly nic nevěděl a vědět ani nemohl, přičemž správce daně ani žalovaný netvrdí opak;

- e) *žalovaný neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzenému rozpětí referenčních cen reklamy, tj. stanovení referenčních cen za stejných nebo srovnatelných podmínek.* Cena za reklamu byla vyšší už s ohledem na rozpětí uváděné svědkyní Mgr. J., a to 26 667 Kč na jeden zápas. Žalovaný rovněž akceptoval správcem daně nevhodně a nedostatečně provedený výběr referenčních vzorků pro stanovení obvyklé ceny. Nebyla zajištěna srovnatelnost produktů ani transakčních podmínek, pro srovnání byly selektivně použity jen některé ze smluv (9 ze 66), nelze přezkoumat, z jakých hledisek správce daně a žalovaný ceny porovnávali a k čemu přihlíželi, nebyly zohledněny individuální okolnosti případu, ani to, že výše ceny v konkrétním případě závisela na individuálních okolnostech (předchozí spolupráce, specifické požadavky klienta atp.). Cenový rozptyl byl tudíž reálně daleko širší. Zejména však správce daně nezohlednil zapojení reklamní agentury a její provizi. Žalobce v odvolání namítal odbornou nezpůsobilost správce daně k objektivnímu a spolehlivému rozpětí referenčních cen a navrhl ustanovit znalce. Žalovaný důkazní návrh odmítl, přičemž argumentoval schopností správce daně provést matematický výpočet, avšak odborných znalostí je třeba již pro správné vyhodnocení použitelnosti získaných podkladů. Žalovaný také nezdůvodnil, proč odmítl zohlednit žalobcem v odvolání konkrétně namítané smlouvy, nýbrž pouze odkázal na postup správce daně, jehož hodnotící úvahy ve vztahu k zajištěným smlouvám o reklamě však nejsou ve spise zachyceny, nejsou popsány ve zprávě o daňové kontrole ani v napadeném rozhodnutí a žalovaným zmiňovaný přehled smluv nebyl označen za důkaz. Obecné konstatování odlišného rozsahu plnění nemůže obstát, neboť bylo možné učinit korekce tak, aby byly zjištěné ceny reklamy použitelné. Rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné i nesprávné.
4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že postupoval v souladu se závazným právním názorem NSS. K žalobním bodům uvedl:

ad a) existenci osobního poměru mezi úřední osobou a daňovým subjektem nelze dovozovat pouze na základě trestního oznámení podaného úřední osobou. Žalovaný přezkoumal namítanou podjatost, vyžádal si listiny z policejního spisu a dospěl k závěru, že se trestní oznámení a související úkony nijak v poměru Ing. S. k žalobci neodrazily. S tímto závěrem seznámil žalobce před vydáním rozhodnutí, žalobce však pouze zopakoval své námitky, aniž by zjištění a závěry žalovaného reflektoval. Za zcela případný považuje žalovaný také odkaz na rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 65 Af 5/2015-110, který se zabýval totožnou věcí;

ad b) otázku prekluze již bezesbýtku vyřešil NSS, tudíž již nebylo namístě se jí znovu v napadeném rozhodnutí zabývat. Domněnka vedoucího správce daně, zmíněná v interní e-mailové komunikaci s úředními osobami žalovaného není závazným právním názorem správce daně a nemůže mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Nadto šlo o komunikaci s úředníky zařazenými na úseku nepřímých daní, tudíž nelze dovodit souvislost s posuzovanou věcí;

ad c) otázku prokázání faktické realizace reklamy již závazně vyřešil NSS, který uzavřel, že žalobce v řadě případů realizaci reklamy odpovídající předloženým daňovým dokladům neprokázal a žalovanému v tomto směru neuložil jakkoli doplnit dokazování;

ad d a e) ve vztahu k aplikaci § 23 odst. 7 ZDP zavázal Nejvyšší správní soud žalovaného ve zrušujícím rozsudku toliko k tomu, aby stanovení referenčních cen výdajů na reklamu provedl přezkoumatelným způsobem. S ohledem na výtku soudu žalovaný vysvětlil, proč celkovou výši ceny za reklamu zjištěnou ze smlouvy uzavřené mezi D. E. (Czech Republic), s. r. o. a F. B. O.a, s. r. o. rozpočítal mezi 16 a nikoli 15 zápasů. S ohledem na rámec vymezený pro navazující řízení NSS nebylo namístě se další argumentací zabývat.

C) Posouzení věci krajským soudem

5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného dle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Prekluze

6. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou namítané prekluze práva stanovit daň, neboť je-li v projednávané věci shledána prekluze, je nadbytečné zabývat se dalšími žalobními body (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 8 Afs 4/2008-69).
7. Žalobce argumentoval tím, že dodatečný platební výměr ze dne 17. 12. 2013 byl jen formálním úkonem vydaným bez zákonem stanovených podmínek (řádného projednání zprávy o kontrole), a tudíž nemohl být považován za skutečnost odůvodňující prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Dle žalobce tak žalovaný již své první rozhodnutí ze dne 2. 12. 2014 vydal po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
8. Žalovaný se otázkou prekluze práva stanovit daň podrobně zabýval v odst. 43 až 54 napadeného rozhodnutí. Vyslovil přitom závěr, že k uplynutí lhůty pro stanovení nedošlo. V uvedené pasáži rozhodnutí se žalovaný věnoval zejména popisu postupu při ukončování daňové kontroly a zdůvodňování závěru, že samotné neprojednání zprávy o daňové kontrole nebylo vadou, která by způsobovala nezákonnost platebního výměru, jelikož

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

nedošlo ke změně kontrolního zjištění, s nímž byl žalobce řádně seznámen a dostal prostor se k němu vyjádřit. Dále žalovaný odkázal na NSS připomenutou zásadu jednotnosti řízení a možnost zhojení vady spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení a poté se podrobně zabýval otázkou, zda se žalobce projednání zprávy o daňové kontrole v prosinci 2013 vyhýbal.

9. Žalobci lze přisvědčit, že se žalovaný explicitně nevypořádal s námitkou účelovosti vydání dodatečného platebního výměru dne 17. 12. 2013, tj. jeho vydání před koncem roku toliko s cílem dosáhnout prodloužení lhůty pro stanovení daně. Žalovaný však vyslovil jednoznačný závěr o tom, že předmětný dodatečný platební výměr nebyl nezákonným, což implicitně zahrnuje též závěr o tom, že se nejednalo o úkon zneužívající právo. Zejména však krajský soud uvádí, že otázkou prekluze se v posuzované věci zabýval NSS v rozsudku ze dne 30. 5. 2017, č. j. 2 Afs 204/2016-62, v jehož odst. 40 zaujal jednoznačný závěr, že *„oznamované rozhodnutí (daňový výměr ze 17. 12. 2013) nelze považovat za toliko formální úkon, jehož účelem by bylo dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně.“*
10. Z konstantní judikatury vyplývá, že správní orgán není vázán při novém rozhodování po zrušení původního rozhodnutí jen tím právním názorem soudu, který byl vysloven jako důvod kasace, ale je vázán i názorem, který soud vyslovil o žalobní námitce nedůvodné. Správní orgán proto v navazujícím řízení nemůže posouzení této otázky změnit, vyjma případů, kdy dojde ke změně skutkového či právního stavu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012-41). Jelikož ke změně skutkového ani právního stavu v posuzované věci nedošlo a žalovaný v tomto ohledu nijak nedoplňoval dokazování, nebylo odchýlení se žalovaného od závazného právního názoru NSS možné. Pouhá skutečnost, že žalovaný v rozhodnutí nezopakoval závěr vyslovený NSS, jej nečiní nepřezkoumatelným.
11. Pro úplnost krajský soud uvádí, že totožnou námitkou (účelovostí vydání dodatečného platebního výměru dne 17. 12. 2013) se také sám již podrobně zabýval v dalších souvisejících věcech, v nichž žalobce brojil proti rozhodnutím o doměření daně za jiná zdaňovací období. Zejména krajský soud odkazuje na odst. 30 až 44 rozsudku ze dne 17. 10. 2018, č. j. 65 Af 5/2015-110, který se týkal zdaňovacího období roku 2008. V odst. 44 uvedeného rozsudku shrnul krajský soud své úvahy takto: *„Lze tedy uzavřít, že pro posouzení věci není rozhodné, zda a kterým ze správcem daně zvolených způsobů došlo v prosinci 2013 k převzetí zprávy o daňové kontrole žalobcem. I nejpозději v úvahu připadající datum 17. 12. 2013, kdy zprávy o kontrole na dani z příjmu i na DPH převzal nový zmocněnec žalobce, předchází datu, kdy bylo žalobci stanovení daně oznámeno, tj. kdy mu byl dodatečný platební výměr doručen (dne 27. 12. 2013). S ohledem na výše uvedené judikатурní závěry, s nimiž se krajský soud ztotožňuje, není ani podstatné, zda při projednání zprávy o daňové kontrole došlo k pochybení správce daně (v posuzované věci, zda byl mylný závěr správce daně o tom, že se žalobce vyhýbal projednání zprávy o kontrole), které bylo následně uznáno a napraveno žalovaným v odvolacím řízení tak, že zpráva o kontrole byla s žalobcem opětovně projednána. Podstatná je pouze skutečnost, že žalobce byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění, byla mu poskytnuta lhůta k vyjádření k těmto zjištěním, již žalobce využil a ke kontrolním zjištěním se vyjádřil. Správce daně však neshledal ve stanovisku žalobce k výsledku kontrolního zjištění existenci důvodů, pro které by mělo dojít k dalšímu dokazování, přičemž se stanoviskem žalobce se v úředním záznamu ze dne 5. 12. 2013 vypořádal. Ve věci tedy nezbývalo logicky než daňovou kontrolu ukončit a s ohledem na kontrolní zjištění vydat platební výměr. Vydání platebního výměru tudíž v nebylo toliko formálním úkonem, jehož*

jediným (nebo jen převažujícím) účelem bylo dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně, nýbrž šlo o logicky a časově zcela odpovídající postup dle § 88 d. ř. Správce daně důvody, pro které přistoupil k doručování zprávy o daňové kontrole namísto jejího projednání při jednání, podrobně popsal v úředním záznamu, který je obsahem spisu. Nešlo tedy o postup neodůvodněný a zkratovitý. Ke zneužití práva správcem daně nedošlo.“ Uvedený závěr se bezesbýtku týká i posuzované věci.

12. Žalobcem nově zmiňovaná e-mailová komunikace ze dne 10. 9. 2014, založená v neveřejné části spisu žalovaného, zaznamenává jen interní konzultaci úředníků správce daně a žalovaného. Názor vedoucího správce daně vyjádřený v této interní komunikaci není odůvodněný a především nebyl závazný pro žalovaného, tudíž není pro posouzení věci jakkoli relevantní. Názor Nejvyššího správního soudu k právní otázce, které se názor úřední osoby uvedený v e-mailové komunikaci týkal, byl již v rozsudku ze dne 30. 5. 2017, č. j. 2 Afs 204/2016-62 závazně vyjádřen.
13. Námitka stanovení daně po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty z důvodu účelovosti vydání dodatečného platebního výměru dne 17. 12. 2013 je tudíž nedůvodná.

Podjatost Ing. S.

14. Zabývat se skutečnostmi týkajícími se námitky podjatosti úřední osoby Ing. S. v kontextu jím podaného trestního oznámení byla jednou z povinností uložených žalovanému rozsudkem NSS. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalovaný požádal po vrácení věci z NSS Policii ČR o zapůjčení spisu týkajícího se předmětného trestního oznámení, ta však žalovanému sdělila, že byl předmětný spis zapůjčen krajskému soudu ke sp. zn. 65 Af 4/2015. Krajský soud poté žalovanému na jeho žádost poskytl kopie jím požadovaných listin (trestního oznámení, záznamu o zahájení úkonů trestního řízení a usnesení o odložení věci). Z nich učinil žalovaný zjištění, která vtělil do listiny nazvané *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* ze dne 1. 11. 2018. Uvedl, že na základě trestního oznámení Ing. S. ze dne 16. 10. 2013 byly policejním orgánem zahájeny úkony trestního řízení ve věci podezření z nabízení úplatku žalobcem prostřednictvím M. Ch. a P. S., avšak věc byla následně odložena, neboť nebyly zjištěny jednoznačné důkazy o tom, že měl žalobce v úmyslu zajistit pro svou osobu neoprávněnou výhodu příslibem či nabídkou úplatku. Žalovaný uvedl, že trestní řízení bylo zahájeno až potom, co žalobce podal dne 30. 9. 2013 námitku podjatosti Ing. S., z čehož dovodil, že trestní oznámení se v poměru úřední osoby k daňovému subjektu neodrazilo.
15. Žalobce na uvedené sdělení žalovaného reagoval vyjádřením ze dne 30. 11. 2018, v němž zdůraznil, že námitka podjatosti byla postavena na odlišných skutečnostech, a tudíž vliv trestního oznámení na posouzení podjatosti zůstal nevyhodnocen a závěr žalovaného o tom, že se trestní oznámení v poměru úřední osoby k žalobci nijak neodrazilo, neodůvodněn. Dále znovu zopakoval své stanovisko, že v důsledku podání trestního oznámení došlo ke vzniku jistého osobního poměru mezi Ing. S. a žalobcem, který lze objektivně vyhodnotit jako nepřátelský, resp. s negativním podtextem.
16. V žalobou napadeném rozhodnutí se žalovaný věnoval námitce podjatosti v odst. 34 až 41. Ve vztahu k trestnímu oznámení žalovaný zopakoval skutečnosti uvedené ve výše uvedeném Seznámení ze dne 1. 11. 2018 a uvedl, že své závěry považuje za dostatečně odůvodněné. Dále odkázal na závěr vyjádřený zdejším soudem v rozsudku ze dne 17. 10. 2018, č. j. 65 Af 5/2015-110, ocitoval část závěru soudu o tom, že zjištěné skutečnosti nenásvědčují tomu, že by měl Ing. S. s ohledem na podané trestní oznámení a okolnosti,

kteřé mu předcházely, poměr vzbuzující pochybnost o jeho podjatosti ve smyslu § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu, a odkázal i na závěr soudu o tom, že z obsahu správního spisu nevyplývá, že by Ing. S. prováděl po dni 16. 10. 2013, kdy podal na žalobce trestní oznámení, jakékoli úkony, které by neodpovídaly běžnému postupu správce daně. Poté žalovaný uzavřel, že na základě uvedených skutečností považuje námitku stran podjatosti Ing. S. za nedůvodnou.

17. Krajský soud nesouhlasí s žalobcem, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor NSS a s odvolací námitkou účasti podjaté úřední osoby vypořádal nepřezkoumatelně. NSS ve svém rozsudku uvedl, že trestní oznámení je skutečností, která se může, ale také nemusí odrazit v poměrech úřední osoby k daňovému subjektu, avšak k posouzení významu trestního oznámení je nezbytné znát, kdo je podal, jaké trestné činnosti se mělo týkat a jaký byl výsledek šetření. Žalovaný si tudíž z policejního spisu vyžádal listiny způsobílé tyto relevantní skutečnosti poskytnout. Žalovaný tedy zjistil, kdo trestní oznámení podal, čeho se týkalo i jaký byl výsledek šetření, přičemž usnesení policejního orgánu o odložení věci ze dne 12. 2. 2014, které žalovaný do spisu opatřil, obsahuje kromě vlastního hodnocení a závěrů policejního orgánu i prakticky doslovný opis výpovědí všech osob podávajících vysvětlení. Zjištění učiněná z obsahu předmětných listin popsal žalovaný poměrně kuse, stejně jako závěr, k němuž na základě těchto zjištění sám dospěl, avšak uvedená stručnost nečiní jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným. Žalovaný se totiž ztotožnil s hodnocením vlivu předmětného trestního oznámení Ing. S. na žalobce, které učinil krajský soud v rozsudku ze dne 17. 10. 2018, č. j. 65 Af 5/2015-110, na nějž odkázal. Krajský soud uvádí, že ačkoli se jedná o posouzení učiněné soudem v jiné věci, jde o posouzení naprosto shodného trestního oznámení a jeho vlivu na poměr Ing. S. k žalobci, a tudíž byl žalovaný oprávněn na úvahy soudu, které jsou relevantní i pro posuzovanou věc, odkázat. Z hlediska přesvědčivosti by zajisté bylo vhodnější, aby žalovaný kromě závěrů soudu převzal do odůvodnění napadeného rozhodnutí i jeho hodnotící úvahy, či alespoň jejich stručné shrnutí, avšak v posuzované věci lze i pouhý odkaz na předmětný rozsudek z hlediska přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí akceptovat, neboť předmětem posuzování byl zcela shodné skutečnosti a rozsudek soudu byl již od 27. 11. 2018 v právní moci, tudíž se s ním žalobce před vydáním rozhodnutí seznámil.
18. Krajský soud tudíž uzavírá, že žalobní bod a) je nedůvodný, neboť závěr žalovaného, že v posuzované věci nebyly prokázány skutečnosti odůvodňující pochybnosti o podjatosti Ing. S., je přezkoumatelně zdůvodněn a je i věcně správný. V podrobnostech krajský soud odkazuje na své rozsudky ze dne 17. 10. 2018, č. j. 65 Af 4/2015-75, 65 Af 5/2015-110 a 65 Af 10/2015-113, v nichž posouzení podjatosti Ing. S. věnoval 4 strany argumentace.

Prokázání realizace reklamního plnění

19. Námitky proti kvalitě zjištění skutkového stavu ve vztahu k prokázání faktické realizace reklamního plnění v podobě umístění reklamního banneru s nápisem „Ski areál K.“ na stadionu B. při domácích zápasech FC Baník uplatnil žalobce již v první žalobě. Jelikož krajský soud shledal veškeré námitky žalobce nedůvodnými, žalobce závěry krajského soudu rozporoval v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud se proto veškerými výtkami proti zjišťování skutkového stavu velmi podrobně v rozsudku ze dne 30. 5. 2017, č. j. 2 Afs 204/2016-62 zabýval, a to konkrétně v jeho odst. 52 až 62, na něž krajský soud plně odkazuje.

20. Nejvyšší správní soud učinil závazný skutkový závěr o tom, že žalobce byl dle smluvního ujednání povinen zhotoviteli reklamního plnění zaplatit sjednané částky pouze v případě, kdy mu zhotovitel prokázal fotodokumentací, popř. nahrávkami, že reklamní banner byl skutečně na stadionu umístěn, avšak předloženými fotografiemi ze zápasů byla reklama prostřednictvím společnosti G. F. s. r. o. prokázána pouze ve 4 případech v jarní části ligového ročníku 2008/2009 a ve 4 případech v podzimní části ligového ročníku 2009/2010. V ostatních případech žalobce dle NSS neprokázal, že mu plnění skutečně bylo poskytnuto a že měl tedy právní povinnost uhradit faktury zhotovitelem vystavené. Dále se NSS závazně vyjádřil také k námitkám vůči hodnocení provedených důkazů a návrhů na provedení důkazů výsledky svědků, jimiž se žalobce snažil absentující vizuální zobrazení předmětného reklamního banneru na zbylých zápasech nahradit. NSS v odst. 60 kasačního rozsudku velmi pečlivě vyhodnotil (ne)věrohodnost svědka K. K. a vysvětlil, proč by navržené výsledky svědků Mgr. V. R. a Ing. J. K. byly nadbytečné, resp. nezpůsobilé chybějící vizuální zachycení realizace reklamy nahradit. Konečně se NSS také vyslovil k otázce provedení důkazu videonahrávkami, které sice dle NSS trpělo vadami, avšak bez vlivu na řádné zjištění skutkového stavu. Pasáž věnovanou namítaným vadám zjišťování skutkového stavu uzavřel NSS v odst. 62 kasačního rozsudku takto: *„Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že ze žádných podkladů, které jsou obsahem daňového spisu (jde zejména o fotografie ze stadionu, které obstaral správce daně až v součinnosti s FC Baník Ostrava), nijak nevyplývá, že by stěžovatel dostal své povinnosti prokázat skutečnosti, které tvrdil v daňovém přiznání. Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel sice předložil bezvadné daňové doklady, které existenci plnění formálně prokazovaly, nicméně žádný předložených důkazních prostředků neprokazoval, že k tvrzenému zdanitelnému plnění došlo právě tak, jak uváděl a ty tak neobstály v konfrontaci se zjištěními správce daně. Stěžovatel tak neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke svému daňovému tvrzení.“*
21. V žalobou napadeném rozhodnutí se žalovaný otázce prokázání faktické realizace reklamního plnění podrobně věnoval v odst. 58 až 66, 76 a 78 až 90, přičemž od závěrů NSS se nijak neodchýlil a naopak opakovaně zdůraznil svou vázanost těmito závěry.
22. Jádrem žalobní námitky uplatněné v žalobě proti novému rozhodnutí žalovaného spočívá v tvrzení žalobce, že v posuzovaném případě došlo ke změně důkazní situace v podobě výsledku svědků Mgr. V. R., D. R. a J. K. v trestním řízení, která odůvodnila nutnost odchýlení se od skutkových závěrů NSS, neboť NSS se v rozsudku k těmto důkazním návrhům nijak nevyjádřil.
23. Uvedená námitka je dle krajského soudu lichá již ve svém uvozujícím tvrzení o tom, že protokoly o výpovědích uvedených svědků v trestním řízení představovaly po vrácení věci z NSS nové důkazy. Námitku, že závěr správce daně a žalovaného o neprokázání realizace reklamy na některých zápasech nemůže obstát s ohledem na obsah výpovědí uvedených svědků v trestním řízení, vnesl totiž žalobce již v řízení o původní žalobě, tj. ve věci sp. zn. 65 Af 6/2015, a to v replice ze dne 5. 8. 2015, k níž protokoly o výsledcích svědků Mgr. V. R. a J. K. ze dne 20. 5. 2015 a ze dne 28. 7. 2015 přiložil. Krajský soud se v rozsudku ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 6/2015-58, hodnocením výpovědí svědků i hodnocením závěru správce daně a žalovaného o nadbytečnosti výsledku dalších navržených svědků zabýval, nicméně s předloženými protokoly o výsledku svědků z trestního řízení se explicitně nevypořádal. Žalobce však, jak vyplývá z narativní části rozsudku NSS, v kasační stížnosti výslovně pominutí těchto nových tvrzení (uvedených v replice ze dne 5. 8. 2015) krajským soudem nevytknul a z toho důvodu se NSS zjevně těmito protokoly ve svém rozsudku

výslovně nezabýval. O nadbytečnosti a neprůkaznosti výpovědí „očitých“ svědků realizace reklamy však NSS učinil jednoznačný závěr, jak již soud uvedl výše, jímž plně aproboval závěr krajského soudu uvedený v jeho prvním rozsudku o tom, že výpovědi svědků Mgr. V. R. a J. K. nemohly mít pro prokázání rozhodných skutečností žádný význam. Protokolu o výpovědi svědka D. R. v trestním řízení ze dne 29. 5. 2015 se žalobce nedovolával v první žalobě a následně ani v kasační stížnosti, ač tak nepochybně učinit mohl. Jen z důvodu, že tak žalobce neučinil a explicitně se obsahu výpovědi tohoto svědka dovolával až ve vyjádření ze dne 30. 11. 2018, však nelze uvedený důkazní návrh označit za novou skutečnost, jež by mohla otrástit závazností závěru NSS o skutkovém stavu.

24. Žalovaný tedy nijak nepochybil, pokud v nynější žalobou napadeném rozhodnutí odkázal na závazný právní názor NSS o nadbytečnosti, resp. nedostatečné věrohodnosti a průkaznosti předmětných svědeckých výpovědí ve vztahu k prokázání realizace reklamního plnění, přičemž tento závěr vztáhl i na protokoly o výpovědích z trestního řízení, které byly již v době posuzování věci NSS součástí soudního spisu, a dospěl k závěru, že tyto protokoly nejsou relevantní..
25. Žalobce se tedy žalobním bodem c) nedomáhá ničeho jiného než revize závěrů uvedených v rozsudku NSS odkazem na změnu důkazní situace, k níž však ve skutečnosti nedošlo. Přehodnocovat závěry NSS nebyl žalovaný oprávněn a není k tomu oprávněn ani krajský soud, neboť i pro něj jsou závěry NSS závazné a nezbývá mu než na jeho zevrubné posouzení skutkového stavu opětovně odkázat.

Naplnění podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP

26. Podle § 23 odst. 7 ZDP 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. (...)*
27. NSS se ve své judikatuře výkladu citovaného ustanovení ZDP již opakovaně věnoval a obecně platná východiska této judikatury lze použít i na posuzovanou věc. Při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP musí správce daně prokázat, že (i.) došlo ke spojení osob a (ii.) že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pokud se mu to podaří, je na daňovém subjektu, aby rozdíl cen uspokojivě doložil. Jestliže rozdíl uspokojivě doložen nebude (podmínka iii.), bude o tento rozdíl upraven základ daně (viz rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, či ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS).
28. Žalobce v žalobě předně zpochybňoval naplnění podmínky i), tj. že by byl spojenou osobou se společností G. F. s. r. o. Podle § 23 odst. 7 ZDP se spojenými osobami rozumí a) kapitálově spojené osoby (...), b) *jinak spojené osoby, kterými jsou osoby 1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby, 2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob, 3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou, 4. blízké, 5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.* Vztah mezi žalobcem a společností G. F. s. r. o. správce daně podřadil pod bod 5.

29. Žalobce poukázal na neunesení důkazního břemene správcem daně o tom, že by byl vztah mezi žalobcem a společností G. F. s. r. o. vytvořen „převážně za účelem“ snížení základu daně. Tato námitka není důvodná, neboť jak shrnul NSS v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018-59, podle konstantní judikatury NSS je osobou spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP *každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. ZDP nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotící úmysl (srov. rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48 či ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27). Účelem tohoto ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Užitek ze zapojení do řetězce spojených osob spočívá v samotném snížení základu daně. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je „konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty za stejných nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu a skutku tak neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019-37).
30. V posuzované věci správce daně poté, co pojal pochybnosti o uplatněných nákladech na reklamní služby za částku celkem 2 200 000 Kč, se zabýval otázkou, jaká byla cena obvyklá a zda se posuzované ceny od ní liší. K tomu zjišťoval tzv. referenční cenu, tj. obvyklou průměrnou cenu, za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé.
31. NSS v odst. 65 rozsudku ze dne 30. 5. 2017, č. j. 2 Afs 204/2016-62, uvedl: „Žalovaný jak v protokolu o jednání dne 20. 9. 2013, tak v protokolu o projednání výsledků daňové kontroly srozumitelně vysvětlil, že prostředky vynaložené v takové výši především odporují logickému chápání ekonomického subjektu. Ostatně, měl-li stěžovatel v úmyslu stát se dlouhodobým partnerem F. B. O. třeba za účelem využití svých ubytovacích kapacit, bylo by spíše logické, aby se stěžovatel o vztahy s F. B. O. zajímal intenzivněji, a tím se dopátral i zjištění, že jiní partneři F. B. O. za stejné plnění platí mnohem nižší částku. Poukázáním na tyto okolnosti správce daně podle názoru Nejvyššího správního soudu stěžovateli dostatečně prokázal své pochybnosti o tvrzené výši výdajů za reklamní plnění. Tyto pochybnosti ostatně měly oporu již v poznatcích z úřední činnosti správce daně. Jak ze žalovaného rozhodnutí vyplývá, správce daně totiž zjistil, že zmíněná reklamní agentura s ním v daňovém řízení nespolupracuje a je nekontaktní. Navíc okolnosti pronájmu reklamních bannerů u sportovního klubu prostřednictvím reklamní agentury za nápadně odlišných podmínek, než tomu bylo u jiných zadavatelů reklamy, posuzoval i Nejvyšší správní soud v daňových věcech např. již pod sp. zn. 5 Afs 31/2012 a 5 Afs 15/2010. Společným jmenovatelem v těchto věcech bylo vždy to, že reklamní agentury po nějaké době přestaly být kontaktní, bylo zde nejasné obsazení statutárních orgánů a majetkové struktury, nacházely se v likvidaci a především z hlediska zjištění či ověření rozhodujících skutečností o výši plnění pro daňové řízení již neznamenal žádný přínos.“
32. Následně však v odst. 68 kasačního rozsudku NSS uvedl, že správnost úvah správce daně v části stanovení výše ceny obvyklého plnění částkou 18 750 Kč nelze přezkoumat, přičemž hned v úvodu poukázal na nevyporádanou námitku žalobce, že již jen s ohledem na obsah výpovědi svědkyně Mgr. J. ze dne 19. 3. 2012 je zřejmé, že horní hranice cenového rozpětí za reklamu pro kategorii zadavatele reklamy D. E. s. r. o. (zadavatel, jehož smluvní podmínky s klubem F. B. označil správce daně za srovnatelné s podmínkami

žalobce) měla činit 400 000 Kč, a tudíž 20 000 Kč za jeden zápas. Dále NSS nastínil otázky spojené se správcem daně provedeným rozpočítáním částky 300 000 Kč mezi 16 zápasů, zpochybnil správnost tohoto výpočtu.

33. Po vrácení věci žalovanému žalobce zopakoval a shrnul své námitky proti výpočtu referenčních cen ve vyjádření ze dne 30. 11. 2018. Žalobce namítl nevhodný výběr referenčních vzorků, nepřezkoumatelnost kritérií pro jejich výběr, akcentoval skutečnost, že na rozdíl od srovnávaných subjektů uzavřel (z nutnosti) smlouvu s reklamní agenturou, dále namítl nezohlednění individuálních okolností, nedostatek odborných znalostí správce daně a neexistenci oficiálních ceníků a tím nemožnost reálně nadhodnocení ceny zjistit. Závěrem konkretizoval 5 smluv, které by měly být do výpočtu obvyklé ceny zařazeny, byť s nutností korekce pro nikoli zcela totožný rozsah sjednaného plnění.
34. Žalovaný však v žalobou napadeném rozhodnutí na uvedené odvolací námitky nijak nereagoval a nevysvětlil, z jakých důvodů je považuje za liché, mylné či vyvrácené. Žalovaný opětovně odkázal na zprávu o daňové kontrole a závěry správce daně, aniž reflektoval závěr NSS o nepřezkoumatelnosti stanovení referenční ceny správcem daně. Výtku nepřezkoumatelnosti závěrů NSS žalovaný zúžil toliko na nedostatečné vysvětlení, proč dělil částku 300 000 Kč počtem 16 a nikoli 15 zápasů. Nevysvětlil však, proč ve prospěch žalobce nezohlednil svědkyni Janošovou uvedenou horní hranici cenového rozpětí 400 000 Kč, na což jej NSS výslovně upozornil. Zejména však žalovaný navzdory výslovné námitce žalobce neobjasnil, proč aproboval výpočet správce daně, který porovnával údaje o skutečně dosažených cenách mezi klubem a zájemcem o reklamu, nikoliv mezi reklamní agenturou a zájemcem o reklamu, když součástí ceny za poskytnutí reklamy musela být logicky vždy alespoň nějaká provize. Východisko námitek žalobce, že sjednání umístění reklamního banneru přímo s klubem nebylo kapacitně možné a bylo o něj žalobcem usilováno, přitom žalovaný nezpochybnil.
35. Vycházel-li tudíž žalovaný při stanovení referenčních cen pouze z cen, které byly sjednány přímo s kluby, nebyly referenční ceny stanoveny správně, neboť neodpovídají judikturním požadavkům na jejich stanovení (stejným nebo obdobným podmínkám, za nichž cenu sjednávají spojené osoby – srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2011 č. j. 7 Afs 74/2010-81), liší-li se osoby, které jich dosáhly, od osob jinak spojených. Činnost reklamní agentury je jak v rozsahu poskytovaných služeb, tak zejména ve snaze o zisk, odlišná od činnosti sportovního klubu.
36. Rozhodnutí žalovaného tudíž v uvedeném ohledu opětovně trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a současně je zřejmé, že referenční cena nemohla být již pro nezohlednění zapojení reklamní agentury a její provize stanovena správně. Krajskému soudu tak nezbylo než žalobou napadené rozhodnutí zrušit.
37. Při úvaze, zda vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení, se krajský soud opětovně zamyslel nad otázkou uplynutí lhůty pro stanovení daně.
38. Z pravidla vázanosti krajského soudu žalobními body vyjádřeného v § 75 odst. 2 s. ř. s. existují výjimky, mezi něž zařadila judikatura Ústavního soudu i skutečnost, že právo vyměřit daň bylo prekludováno (srov. nálezy ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, ze dne 26. 9. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, či ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08), což následně ve své judikatuře akceptoval i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky ze dne 12. 5. 2009, č. j. 2 Afs 114/2008-79, ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, publ. pod č.

1851/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 5. 2009, č. j. 2 Afs 123/2008-75). K prekluzi práva tedy přihlíží správní soud ex offio i bez žalobní námítky a není ani rozhodné, v jakém kontextu a z jakých skutečností prekluzi dovozuje žalobce. Krajský soud se proto s ohledem na skutečnost, že žalovaný by po vrácení věci rozhodoval v roce 2021 o doměření daně za zdaňovací období roku 2009, zabýval z moci úřední též otázkou, zda by před jejím pravomocným doměřením nedošlo k marnému uplynutí objektivní (desetileté) lhůty pro stanovení daně.

39. V posuzovaném případě počala lhůta pro stanovení daně (přesněji lhůta pro doměření daně) běžet před účinností daňového řádu, a proto se na určení počátku jejího běhu vztahoval § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), podle něhož platilo, že *nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období*. Lhůta pro vyměření daně tak počala běžet dne 31. 12. 2009.
40. Podle § 47 odst. 2 věty druhé ZSDP dále platilo, že *vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat*. Citované ustanovení tak upravovalo objektivní desetiletou lhůtu pro doměření daně, na jejíž běh neměly vliv okolnosti, které dle ZSDP modifikovaly běh tříleté (subjektivní) lhůty. Současně však platil § 41 s. ř. s., podle něhož *„stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávních celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.“* Toto ustanovení, upravující institut pozastavení běhu lhůty, bylo judikaturou historicky ve vztahu k daním vykládáno tak, že je nutno jej vztáhnout nejen k subjektivní tříleté prekluzivní lhůtě, ale i k objektivní prekluzivní lhůtě desetileté (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 130/2004-90, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007-73, publ. pod č. 2055/2010 Sb. NSS). Podle § 41 s. ř. s. tedy lhůty pro zánik práva ve věcech daní po dobu řízení před soudem neběží, tj. dochází ke stavení jak subjektivní, tak objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření daně.
41. Popsaná úprava však byla komplexně nahrazena dne 1. 1. 2011, kdy nabyl účinnosti daňový řád. Ten v § 148 odst. 5 stanoví, že *„lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1“*, jenž stanoví, že *„daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“* Od roku 2011 je zde tedy zcela nová, úplná úprava, která upravila běh a délku lhůty pro vyměření daně odlišně od ustanovení § 41 s. ř. s. a tím současně na běh těchto lhůt aplikaci ustanovení § 41 s. ř. s. vyloučila. Podle současné právní úpravy v daňovém řádu ke stavení objektivní lhůty nedochází a toliko s výjimkou upravenou v § 148 odst. 6 daňového řádu platí, že desetiletá

lhůta pro stanovení daně v § 148 odst. 5 daňového řádu je lhůtou konečnou, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavit ve smyslu § 148 odst. 2, 3, resp. 4 daňového řádu.

42. Otázkou však zůstává, jak nahlížet na lhůty, které započaly ještě za účinnosti ZSDP, avšak měly by skončit až za účinnosti daňového řádu. Touto otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, publikovaném pod č. 2676/2012 ve Sb. NSS. Právní věta II. publikovaného rozhodnutí zní: „*Ustanovení § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve kterém je stanovena maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavit, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011; v případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s.*“.
43. Shora citovaný závěr uvedený v právní větě II. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, následně převzaly soudy rozhodující ve správním soudnictví v řadě dalších rozhodnutí, aniž se však zabývaly okolnostmi, které nastaly či mohly nastat před účinností daňového řádu a které mají na běh lhůty pro stanovení daně vliv. Závěry přijaté v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218 je totiž třeba interpretovat zejména s ohledem na skutkové a právní okolnosti, za nichž byly přijaty. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku řešil situaci, kdy nejen lhůta pro stanovení (doměření) daně započala běžet před účinností daňového řádu (pozn. jednalo se o celní dluh vzniklý v období let 1997 až 2002), ale zároveň před účinností daňového řádu byla také daňovým subjektem podána žaloba proti rozhodnutí, jímž mu byla daň pravomocně stanovena (pozn. žaloba proti prvému rozhodnutí byla podána dne 14. 5. 2004 a proti následnému rozhodnutí 3. 7. 2009).
44. Devátý senát Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozsudku uvedl: „...*To znamená, že § 148 odst. 5 daňového řádu, jakožto ustanovení hmotněprávní povahy, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za jeho účinnosti, tedy od 1. 1. 2011. Tento závěr však platí pouze za předpokladu, že příslušné přechodné ustanovení, tj. § 264 odst. 4 daňového řádu, nestanoví jinak.* (zvýrazněno krajským soudem)

V přechodných ustanoveních právních předpisů se upravuje vztah nové právní úpravy k dřívější (dosavadní) právní úpravě a k právním vztahům podle ní vzniklým, a to v zájmu právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře na základě předchozí právní úpravy. To je třeba respektovat, a to tím spíše, že rozhodnutí zákonodárce o způsobu řešení časového střetu staré a nové právní úpravy není z hlediska ústavního věci nahodilou a věci libovůle. Je věcí zvažování v kolizi stojících ústavních principů, neboť každé zrušení staré a přijetí nové právní úpravy je nutně spojeno se zásahem do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo a při posouzení konkrétního legislativního řešení intertemporality tu sehrává svoji roli i míra odlišnosti staré a nové právní úpravy (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, č. 63/1997 Sb.).

Ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu zní následovně: „Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.“ (zvýrazněno krajským soudem) Právní skutečnosti nově

zakládající stavení běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Uvedené přechodné ustanovení je obecně postaveno tak, aby pravidla daňového řádu mohla být využita i pro hmotněprávní lhůty, které začaly běžet před účinností nové právní úpravy, avšak dosud neskončily. Současně však přechodné ustanovení stanoví, že některé právní skutečnosti, resp. jejich účinky mají být posuzovány dle dosavadních předpisů.

V daném případě se odlišnost staré a nové právní úpravy vztahuje k otázce stavení maximální, desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Je tedy nutno zodpovědět, zda se běh prekluzivní lhůty, započaté před účinností daňového řádu, bude posuzovat podle § 148 odst. 5 daňového řádu, či zda se běh této lhůty bude posuzovat podle dosavadních předpisů. Při hledání odpovědi na uvedenou otázku nemohl kasační soud odhlédnout od své povinnosti interpretovat právo ústavně konformním způsobem. Ústavní soud totiž opakovaně deklaroval, že za situace, kdy právní předpis umožňuje různé interpretace norem jednoduchého práva, je povinností všech státních orgánů provést jejich interpretaci ústavně konformním způsobem (např. nález ze dne 3. 2. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 19/98, č. 38/1999 Sb., ze dne 31. 3. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 15/98, č. 83/1999 Sb., ze dne 16. 6. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 4/99, č. 192/1999 Sb., či ze dne 27. 10. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 10/99, č. 220/1999 Sb.). Ústavně konformní výklad přichází ovšem v úvahu jen tam, kde určité ustanovení právního předpisu umožňuje různé interpretace, přičemž jedna je v souladu s ústavními normami a jiné jsou s nimi v rozporu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 8. 10. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 5/96, č. 286/1996 Sb.).

Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti. Uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně je tedy primárně spojeno se zánikem práva státu vyměřit daň. Z tohoto úhlu pohledu by se tedy výklad, dle kterého se s účinností daňového řádu již objektivní prekluzivní lhůta pro vyměření daně nestaví, jevil jako výklad posilující právní jistotu daňových subjektů. Na druhé straně je však nutno vzít v úvahu i to, že právo státu vyměřit daň zahrnuje jak právo na vyměření kladné daňové povinnosti, tj. daně, kterou je povinen hradit daňový subjekt ve prospěch státu, tak právo na vyměření vratitelného přeplatku. Zjednodušeně lze říci, že v prekluzivní lhůtě zaniká nejen právo státu vyměřit daň, ale i právo daňového subjektu na vyměření nižší daňové povinnosti či právo daňového subjektu na vyměření nadměrného odpočtu. Předmětem soudního sporu nemusí být pouze výše daně, kterou je daňový subjekt povinen hradit státu, ale naopak i výše daně, kterou je stát povinen vrátit daňovému subjektu (např. při sporu o nižší daňovou povinnost deklarovanou v dodatečném daňovém přiznání či při sporu o vyšší nadměrného odpočtu nebo přeplatku). Do účinnosti daňového řádu tak mohly daňové subjekty spoléhat na to, že po vyřešení sporu správním soudem v jejich prospěch, se po skončení soudního řízení prekluzivní lhůta pro vyměření daně opět rozběhla, a zbýval tak předem jasně daný časový prostor, ve kterém byly správní orgány povinny promítnout závazné závěry soudu do svých rozhodnutí. Před účinností daňového řádu nemělo subjektivní rozhodnutí daňového subjektu zahájit soudní řízení na běh prekluzivní lhůty žádný vliv, a nemohlo tedy v tomto smyslu žádným způsobem změnit jejich postavení. Výklad, který zpětně mění účinky zahájeného soudního řízení tak, že by zahájení soudního řízení nemělo na běh objektivní prekluzivní lhůty žádný vliv, by zpětně změnil i postavení daňových subjektů. Ty však zahájily soudní řízení v dobré víře, že tato okolnost nemá na jejich postavení žádný vliv.

Výklad, který zpětně neguje dosavadní „klid v běhu“ prekluzivní lhůty, je proto dle názoru Nejvyššího správního soudu nepřijatelný. (zvýrazněno krajským soudem).

Z uvedených důvodů je nutno vyložit shora citované přechodné ustanovení tak, že v souladu s jeho větou třetí se účinky soudního řízení zahájeného před účinností daňového řádu posuzují podle dosavadních předpisů, tj. včetně ustanovení § 41 s. ř. s. Mezi právní skutečnosti předpokládané přechodným ustanovením § 264 odst. 4 větou třetí daňového řádu lze nepochybně podřadit i soudní řízení zahájené na základě žaloby. Podání žaloby totiž představuje právní úkon, který je výkonem práva a jako takový je právní skutečností spočívající ve volném chování, s nímž právní norma spojuje vznik určitých právních následků (účinků). (zvýrazněno krajským soudem).

Ve světle všech výše uvedených skutečností je tedy třeba konstatovat, že ke stavení prekluzivní lhůty pro vyměření daně nedochází a řízení před soudy na ni nemůže mít vliv, pokud počala tato lhůta běžet po 1. 1. 2011, tj. po nabytí účinnosti daňového řádu.“

45. Z obsáhlé citace rozsudku devátého senátu Nejvyššího správního soudu tedy dle názoru krajského soudu jednoznačně vyplývá, že závěr zformulovaný v právní větě II. („Ustanovení § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve kterém je stanovena maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavět, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011; v případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s.“) byl přijat v přímé souvislosti s tím, že v tehdy projednávané věci byla ještě před účinností daňového řádu podána daňovým subjektem žaloba ve správním soudnictví a bylo řešeno, zda takový úkon daňového subjektu je úkonem ve smyslu § 264 odst. 4 daňového řádu.
46. V nyní projednávané věci však byla (první) žaloba proti pravomocnému rozhodnutí o stanovení daně podána až po účinnosti daňového řádu, a to dne 3. 2. 2015 (žaloba ve věci vedené zdejším soudem pod sp. zn. 65 Af 6/2015), přičemž podle krajského soudu neexistují ani žádné jiné právní skutečnosti, které mají vliv na běh lhůty, které by nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu. V souladu s přechodnými ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu je proto nutné dojít k závěru, že v nyní projednávané věci se na běh lhůty pro stanovení daně užije § 148 daňového řádu včetně jeho odstavce 5.
47. V projednávané věci tudíž dle závěru krajského soudu uplynula lhůta pro stanovení daně nejpozději uplynutím 10 let od jejího prvního počátku (tj. od 31. 12. 2009), tedy nejpozději dne 31. 12. 2019, a to bez ohledu na probíhající soudní řízení, zahájená až za účinnosti daňového řádu, neboť s ohledem na judikaturní závěry výše uvedené vylučuje úprava § 148 daňového řádu užití § 41 s. ř. s.
48. Žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí sice dne 27. 2. 2019, tudíž maximální objektivní prekluzivní lhůtu nepřekročil. Uvedená desetiletá lhůta však uplynula v průběhu soudního řízení. Jelikož soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vychází podle § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného, pak by v případě zamítnutí žaloby nebylo možné k uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu soudního řízení přihlídnout.
49. V posuzované věci však krajský soud shledal žalobu důvodnou a rozhodl o zrušení napadeného rozhodnutí. Za této situace krajský soud zvažoval, nakolik zohlednit skutečnost uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu soudního řízení a dospěl k závěru,

že s ohledem na právní závěry vyslovené výše ohledně aplikace § 148 odst. 5 daňového řádu by již žalovaný nemohl v řízení dále pokračovat a byl by nucen rozhodnout o zrušení prvostupňových rozhodnutí a zastavení řízení z důvodu, že již uplynula lhůta pro stanovení daně.

D) Závěr a náklady řízení

50. Krajský soud proto v souladu s § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušil spolu s rozhodnutím žalovaného také dodatečný platební výměr správce daně. Uplynula-li prekluzivní lhůta pro stanovení daně, nemá již další pokračování v řízení, které bylo iniciováno právě za účelem doměření daně, význam. Proto krajský soud žalovanému postupem podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc nevrací k dalšímu řízení a pouze ruší rozhodnutí správních orgánů obou stupňů.
51. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 11 228 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatky ve výši 3 000 Kč (žaloba) a 2) náklady za zastupování advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 6 200 Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 AT, tj. převzetí zastoupení a sepsí žaloby (odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT), dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 4 AT, tj. 300 Kč za jeden úkon právní služby, to vše navýšeno a DPH z odměny a náhrad (21 % z částky 6 800 Kč).
52. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení, a to k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 21. prosince 2020

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu