

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce: **T. K.**, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2014, č. j. 30982/14/5200-10422-703207, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 5/2015 - 59,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 5/2015 – 59 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění

I. Dosavadní řízení

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále též jen „*správce daně*“) platebním výměrem ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1740114/13/3109-24801-800748 doměřil žalobci daň z příjmu fyzických osob za rok 2008 ve výši 525.210 Kč a penále ve výši 105.042 Kč. Odvolání žalobce žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 2. 12. 2014, č. j. 30982/14/5200-10422-703207 a potvrdil jím rozhodnutí finančního úřadu.

[2] Žalobu proti žalovanému rozhodnutí zamítl Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále též jen „*krajský soud*“) rozsudkem ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 5/2015 – 59. Uvedený rozsudek je stranám znám, Nejvyšší správní soud proto rekapituluje pouze jeho stěžejní části a v podrobnostech odkazuje na odůvodnění tohoto rozsudku. Krajský soud zde neshledal důvodnou námitku, v níž žalobce namítl podjatost oprávněné úřední osoby správce daně (J. S.). K tomu uvedl, že v rámci přezkoumání námitky neprovedl pro

nadbytečnost žalobcem navržené důkazy výslechem zaměstnavatele, spisem Policie ČR, ani protokoly o výslechu svědků v trestním řízení.

[3] Krajský soud dále posoudil jako nedůvodnou námitku marného uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalobce má za to, že došlo k prekluzi, neboť daňová kontrola byla zahájena pouze formálně. Soud měl za to, že nešlo o pouhé formální zahájení kontroly, ale o její zahájení faktické.

[4] Krajský soud se zabýval rovněž námitkou vůči vadnému doručování písemností konkrétně námitkou proti doručování písemností v roce 2013 zaměstnancem správce daně J. S. Dle jeho názoru se správce daně žádného porušení právních předpisů při doručení zprávy o daňové kontrole nedopustil.

[5] Krajský soud posoudil námitku týkající se opravy lyžařského vleku žalobce. Zjistil, že žalobce uvedl svůj lyžařský vlek do souladu s novým obecně závazným právním předpisem Drážního úřadu ČR. Žalobce výdaj s tím spojený uplatnil jako výdaj podle § 24 odst. 2 písm. p) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*"). Krajský soud se však ztotožnil se žalovaným v tom, že přestože byla žalobci modernizace vleku uložena obecně závazným předpisem, jednalo se o jeho technické zhodnocení podle ustanovení § 25 zákona o daních z příjmu. Uvedl přitom, že podle obecného právního pravidla, že speciální zákon či jeho ustanovení má předost před obecným, platí, že při výkladu má přednost užití ustanovení § 25 před § 24 zákona o daních z příjmů. Žalovaný svým postupem tomuto pravidlu dostál.

[6] Dále se krajský soud zabýval námitkami, které žalobce uplatnil k prokázání výdajů za reklamu u FC Baník Ostrava a. s. Podle jeho názoru správce daně umožnil žalobci dostatečně unést důkazní břemeno k prokázání realizace reklamy. Ve výsledku se ztotožnil se žalovaným, že pokud žalobce u některých zápasů (specifikovaných ve zprávě o kontrole a napadeném rozhodnutí) neprokázal uskutečnění této reklamy, byl správce daně povinen takové náklady neuznat a daň z příjmů žalobci v odpovídajícím rozsahu doměřit.

[7] Nedůvodnou shledal krajský soud i námitku týkající se nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí ve věci odpisů technického zhodnocení lyžařského vleku. Vyšel z toho, že tuto námitku poprvé žalobce uplatnil až v žalobě. Podle jeho názoru žalovaný neměl povinnost se jí zabývat *ex officio*, neboť z ustanovení § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů vyplývá, 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.

[8] Krajský soud se naopak se žalobcem ztotožnil v tom, že při místních šetřeních provedl správce daně fakticky výslechy svědků, kterých by se mohl žalobce zúčastnit a klást těmto svědkům otázky. Krajský soud nicméně dospěl k závěru, že tato vada vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí neměla, neboť žalobce měl v řízení opakovaně dostatečnou možnost vyjádřit se k věci – tj. ke stavu opravované nemovitosti.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[9] Žalobce (dále též „*stěžovatel*“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž uplatnil důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s. ř. s.*“).

[10] Namítl, že ústředním bodem žaloby byla prekluze práva na vyměření daně z důvodu pochybení správce daně při ukončování daňové kontroly. Krajský soud však tuto ústřední námitku nesprávně vyhodnotil jako námitku proti formálnímu zahájení daňové kontroly.

[11] Stěžovatel dále namítl, že se krajský soud dostatečně nezabýval namítanou podjatostí zaměstnance správce daně J. S. Jeho závěr o tom, že tento zaměstnanec vůči žalovanému nebyl podjatý, nemá podle něj oporu ve spise. Krajský soud se přitom vůbec nezabýval tím, že J. S. na stěžovatele podal trestní oznámení z důvodu podezření na spáchání trestného činu podplácení. Poukázal na to, že krajský soud odmítl provést stěžovatelem navržené důkazy - dotaz na zaměstnavatele J. S., úřední záznam policejního orgánu o podání vysvětlení stěžovatele k trestnímu oznámení pana S. na jeho osobu a související trestní spis. Bez významu podle stěžovatele je názor krajského soudu, že tento zaměstnanec mnoha žádostem stěžovatele vyhověl a mnoho důkazů si obstarával sám. V tomto ohledu však úřední osoba správce daně nemá na výběr, neboť postupovat v daňovém řízení minimálně v souladu se zásadami vstřícnosti, spolupráce a zdrženlivosti je její zákonnou povinností. Obdobně je bez významu, že daňová kontrola trvala více než 3 roky, nebo to, že daňovou kontrolu prováděly mimo pana S. i další úřední osoby. Podjatost jedné z pověřených úředních osob nemůže být smazána zapojením osob dalších.

[12] Dále poukázal na to, že správce daně ignoroval jeho procesní práva, konkrétně právo na projednání zprávy o daňové kontrole, což je nutno považovat za zneužití práva ze strany správce daně. Je názoru, že platební výměry byly vydány předčasně a ve věci stěžovatele nemohly způsobit vznik účinků dle ustanovení § 148 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, tedy přerušení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Vydáním nezákonných platebních výměrů tak nedošlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně a lhůta marně uplynula ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole, která byla projednána až v odvolacím řízení. Podle krajského soudu se stěžovatel „*domáhal vyslovení prekluze proto, že daňová kontrola byla zahájena toliko formálně*“. Pokud krajský soud tuto stěžejní námitku mylně vyložil, rozhodoval tak o něčem zcela jiném, než stěžovatel v žalobě namítal.

[13] Stěžovatel je taktéž názoru, že výdaje vynaložené na uvedení vleku do souladu s novou vyhláškou Drážního úřadu České republiky jsou považovány za výdaje daňově uznatelné podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmu, avšak zároveň i jako výdaje daňově neuznatelné podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmu. V této situaci měl tedy žalovaný přistoupit k mírnějšímu výkladu pro stěžovatele a výdaje daňově uznat podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmu. Nesouhlasí proto s tím, že podle krajského soudu je ustanovení § 25 zákona o dani z příjmu speciální k ustanovení § 24 zákona o dani z příjmu a má před ním tedy přednost. O vztahu speciality zde podle stěžovatele nejde.

[14] Stěžovatel se dále neztotožnil s názorem krajského soudu, že žalovaný sám neměl povinnost zabývat se správným výpočtem nákladů ve vztahu k uplatnění daňových odpisů technického zhodnocení věci. Podle jejich názoru, že bylo potřeba nejprve posoudit, zda stěžovatel uplatňoval odpisy svého hmotného majetku, na který vynaložil náklady hodnocené správcem daně jako technické zhodnocení, a to již před vynaložením předmětných nákladů. V takovém případě by překvalifikace těchto nákladů na technické zhodnocení způsobila navýšení vstupní, resp. zůstatkové ceny hmotného majetku v předmětném zdaňovacím období o toto technické zhodnocení, což by pak mělo za následek rovněž navýšení odpisů technicky zhodnoceného majetku. Přitom odpisy hmotného majetku jsou daňově uznatelné náklady ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Tím by tedy došlo k navýšení daňově uznatelných nákladů o jejich alikvótní část již za zdaňovací období, ve kterém byly náklady vynaloženy. Stěžovatel má za to, že v případě, kdy daňový subjekt v důsledku překvalifikace nákladů správcem daně nemohl dosud technické zhodnocení uplatnit, je nutné postupovat ve prospěch daňového subjektu a alikvótní část nákladů na technické zhodnocení zohlednit již ve zdaňovacím období, ve kterém byly vynaloženy.

[15] Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že neunesl důkazní břemeno ohledně existence reklamy. Z potvrzení FC Baník Ostrava, a. s. ze dne 19. 7. 2011 vyplývá, že na fotbalovém stadionu Bazaly společnosti FC Baník Ostrava, a. s. v sezóně 2008/2009 realizoval svou reklamu na „*Ski areál K.*“. Svědeckou výpovědí pana K. K. bylo jednoznačně potvrzeno uskutečnění reklam na všech zápasech. S odkazem na fotografie ze zápasů hodnotil žalovaný tento důkaz nesprávně jako nevěrohodný. Podle stěžovatele fotografie nezachycovaly stav během zápasů, nýbrž před jejich uskutečněním, kdy reklamy nebyly ještě na svém místě. Dále namítl, že žalovaný neprovedl řádně důkaz videozáznamy některých zápasů, neboť toto dokazování ve spise nijak nezachytil. Není tak zřejmé, o jaké videozáznamy ze zápasů, z nichž žalovaný udělal skutkové závěry, mělo jít. Teprve z rozhodnutí krajského soudu vyplývá, že má jít o záznamy dostupné na adrese www.ivysilani.cz. Stěžovatel v této souvislosti namítl, že jeho námitka v žalobě směřovala vůči neidentifikaci konkrétních videozáznamů a nikoliv zápasů, ve kterých nebyla dle správce daně reklama prokázána. Stěžovatel přitom nesouhlasí s krajským soudem v tom, že by tyto skutečnosti měly vyplývat z protokolu o ústním jednání konaného dne 20. 9. 2013. Tento protokol nezaznamenal průběh zhlédnutí videozáznamů, neobsahoval žádné informace o místě a čase zhlédnutí videozáznamů, označení konkrétních osob, které se zhlédnutí účastnily, ani vylíčení průběhu sledování záznamů, jak požaduje ustanovení § 60 odst. 3 daňového řádu. K námitce, podle níž nebyla stěžovateli umožněna účast při sledování předmětných videozáznamů, se krajský soud přitom vůbec nevyjádřil. Ze svědecké výpovědi Mgr. J. přitom vyplývá, že zdaleka ne všechny reklamní bannery byly umístěny v dosahu kamer. To však při hodnocení důkazů zhlédnutím záznamů fotbalových zápasů správce daně a následně ani krajský soud nezohlednil.

[16] Stěžovatel zdůraznil, že nakonec vyvrátil zjištění správce daně vyplývající z fotografií a videozáznamů, že reklama stěžovatele nebyla na mnoha zápasech realizována. Jednalo se o fotografii ze zápasu konaného dne 25. 7. 2009, z ní byl zřetelně patrný reklamní banner stěžovatele propagující „*Ski areál K.*“. V rozporu s tím však krajský soud mylně uvedl, že za celou dobu řízení nepředložil žádný důkaz nebo návrh na dokazování, který by vyvrátil uvedené zjištění správce daně - v řízení o dani z přidané hodnoty za

předmětné zdaňovací období července 2009 žalovaný důkaz navrženou fotografií provedl a realizaci reklamy v tomto zápase uznal. Z toho stěžovatel dovozuje, že pokud jeden z videozáznamů zjevně existující reklamu stěžovatele nezachytil, nelze vyloučit, že k uskutečnění reklamy došlo i během ostatních zápasů, přestože ani tam ostatní videozáznamy a předložené fotografie reklamu nepotvrzují. Za této situace správce daně nedisponoval žádným důkazem o tom, že se reklamy neuskutečnily a bylo tudíž jeho povinností provést další (stěžovatelem navrhované) důkazy. Soud pak zcela nesprávně vyhodnotil svědeckou výpověď pana K. K. jako nevěrohodnou pouze z toho důvodu, že zde byl údajně rozpor mezi jejím obsahem a fotografiemi, resp. videozáznamy.

[17] Stěžovatel dále namítl, že ani v daňovém řízení ani v řízení před soudem nebyl proveden výslech marketingového ředitele FC Baník Ostrava, a. s. Ing. J. K., z něhož měly být zjištěny důležité skutečnosti o realizaci reklamy a dalších souvislostí o vzájemné spolupráci a neprovedl ani výslech fanynky klubu Mgr. V. R.. V důsledku pominutí těchto důkazů žalovaný neprovedl řádné dokazování k realizaci reklam a k výši ceny těchto reklam a znemožnil stěžovateli unést důkazní břemeno.

[18] Podle stěžovatele správce daně také nesprávně stanovil referenční ceny výdajů na reklamu. Vycházel přitom z cen, které byly sjednávány mezi FC Baník Ostrava, a. s. a inzerujícími společnostmi. Stěžovatel měl však reklamu sjednanou přes reklamní agenturu. Ceny tak nemohou být porovnatelné, neboť u ceny reklamy sjednané přes reklamní agenturu je nutno přičíst provizi této agentury. Marketingová pracovnice FC Baník Ostrava a. s. Mgr. Z. J. ve své výpovědi uvedla, že cena za reklamu byla až 400.000 Kč za sezónu. Po vydělení této částky množstvím domácích zápasů v sezóně je pak cena reklamy za jeden zápas podstatně vyšší, než maximální referenční cena zjištěná správcem daně.

[19] Dalšími námitkami pak stěžovatel napadl průběh místního šetření, které prováděl žalovaný. Poukázal na to, že zde šlo o zastřené výslechy svědků - konkrétně se jednalo o náčrty třetích osob zhotovené před správcem daně vyobrazující stav nemovitosti v daném čase, které se staly rozhodným důkazem v neprospěch stěžovatele. Správce daně přitom tyto třetí osoby v rozporu s ustanovením § 96 odst. 4 daňového řádu předem nepoučil jako svědky, že jsou povinny vypovídat pravdivě a nic nezamlčet. Správce daně pak ani žádným způsobem stěžovatele o provádění těchto důkazů v rozporu s ustanovením § 96 odst. 5 daňového řádu nevyrozuměl a tím mu odepřel právo být výslechu svědků přítomen a klást jim otázky. Podle ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu nebylo možné tyto důkazy v řízení proti stěžovateli použít, neboť byly získány nezákonným způsobem. Stěžovatel namítl, že správce daně zjištěné důkazy uplatnil v jeho neprospěch, když jimi rozporoval jeho tvrzení v daňovém přiznání a jednalo se o důkazy podstatné pro rozhodnutí správce daně. Tato zjištění navíc stěžovatel v daňovém řízení rozporoval v odvolání.

[20] Podle názoru stěžovatele krajský soud také nesprávně posuzoval a rozporoval skutečnosti, které byly mezi účastníky řízení nesporné. Přestože žalovaný už v odvolacím řízení shledal pochybení správce daně a přikázal mu daňovou kontrolu se stěžovatelem projednat, krajský soud tuto skutečnost znovu posuzoval. Dospěl přitom k závěru, že doručování zprávy o daňové kontrole proběhlo řádně v souladu se zákonem a podmínky

pro postup dle ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu byly splněny. Zatížil tak své rozhodnutí vadou překvapivosti.

[21] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Stěžovatel dalšími (obdobně koncipovanými) kasačními stížnostmi k dalším daňovým obdobím vede u Nejvyššího správního soudu několik dalších řízení pod sp. zn. 2 Afs 204/2016 a 2 Afs 205/2016. Nejvyšší správní soud v jiné obdobné věci stěžovatele rozsudkem ze dne 12. 10. 2016, č. j. 2 Afs 203/2016 – 49 kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 4/2015 – 33 zrušil a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se v této věci zabýval několika námitkami, které jsou obsaženy i v nynější kasační stížnosti. S právním názorem, který k těmto otázkám vyslovil, se Nejvyšší správní soud ztotožnil, neshledal důvod se od něj odchýlit a vychází z něj i v projednávané věci. Tento právní názor proto Nejvyšší správní soud nejprve rekapituluje.

[23] Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vycházel z toho, že stěžovatel jako hlavní žalobní bod namítl prekluzi práva pro stanovení daně plynoucí z porušení zákona správcem daně při ukončení daňové kontroly. Krajský soud však hodnotil prekluzi z hlediska zahájení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že krajský soud námitku prekluze hodnotil zcela mimo žalobní argumentaci. Taktéž shledal, že krajský soud nepřezkoumatelně dospěl k závěru, že zpráva o daňové kontrole byla stěžovateli doručena dne 17. 12. 2013. Tím se krajský soud rozešel i se samotným závěrem žalovaného, který byl názoru, že tato zpráva byla stěžovateli doručena již dne 15. 12. 2013. Nejvyšší správní soud krajskému soudu totiž vytkl, že zcela pominul skutečnost, že zpráva o daňové kontrole byla k pokynu žalovaného s daňovým subjektem projednána až dne 25. 9. 2014 tj. v průběhu odvolacího řízení. Nejvyšší správní soud měl proto za to, že krajský soud také pochybil, pokud se nezabýval tím, jaký vliv má tato skutečnost na splnění podmínek vydání dodatečného platebního výměru. V těchto vadách shledal naplnění kasačního důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tj. nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost i nedostatek důvodů rozsudku.

[24] Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud taktéž nedostatečně posoudil namítanou podjatost zaměstnance žalovaného J. S. Nesouhlasil přitom s krajským soudem v tom, že pro závěr o nepodjatosti stačí formálně správný postup úřední osoby či součinnost dalších úředních osob. Podle názoru Nejvyššího správního soudu také nelze v neprospěch daňového subjektu hodnotit délku daňové kontroly. Krajskému soudu vytkl, že se nezabýval existencí a obsahem trestního oznámení a to přesto, že tak žalovaný učinil ve svém rozhodnutí, kde poukázal na to, že tento pracovník učinil u Policie České republiky ústní podání ve věci možné korupce a falešného obvinění v souvislosti s vedenou daňovou kontrolou. Nejvyšší správní soud shrnul, že trestní oznámení je skutečností, která se může (ale také nemusí odrazit) v poměru úřední osoby k daňovému subjektu. K posouzení významu trestního oznámení je však nezbytné znát, kdo je podal, jaké trestné činnosti se mělo týkat a jaký byl výsledek šetření. Nejvyšší správní soud nakonec shledal,

že závěr krajského soudu není podložen řádným zjištěním věci, neboť nedoplnil důkazy k existenci a významu podaného trestního oznámení. V tom shledal vadu, která mohla mít vliv na zákonnost vydaného rozsudku podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[25] Již jen pro závěry, které ke stěžovatelovým námitkám učinil již v rozsudku ze dne 12. 10. 2016, č. j. 2 Afs 203/2016 – 49, nezbývá Nejvyššímu správnímu soudu, než napadený rozsudek zrušit i v projednávané věci. Nad rámec uvedeného však považuje za potřebné projednat i zbývající kasační námitky, které nebyly předmětem kasační stížnosti ve věci sp. zn. 2 Afs 203/2016. Nejvyšší správní soud tak činí především s ohledem na zásadu procesní ekonomie. Podstatou zbývajících námitek v projednávané věci je totiž částečně posouzení právních otázek, které jsou zcela nezávislé na okolnostech věci. Dílem jde také o námitky, které sice vycházejí ze skutkových zjištění, jedná se však o skutečnosti, které jsou obsaženy spisu a mohou tak být posouzeny bez ohledu na to, jak v dalším řízení krajský soud o výše uvedených otázkách rozhodne. Nejvyšší správní soud přitom vychází z toho, že samotnou daňovou kontrolu neprováděl pouze J. S., jehož podjatost ve věci byla namítána. Na výsleších stěžovatele, svědků (např. při výslechu K. K.), získávání podkladů, při místním šetření, při seznámení s výsledky kontrolního zjištění či při projednání zprávy o daňové kontrole se kromě J. S. účastnily i další oprávněné úřední osoby žalovaného (zejména Ing. E. K., Ing. J. M., dále též D. H., J. K.). Platební výměr dne 17. 12. 2013, č. j. 1740114/13/3109-24801-800748 vydal Ing. P. S. Pokud Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 10. 2016 ve věci sp. zn. 2 Afs 203/2016 uvedl, že důvodem nepodjatosti J. S. nemůže být, že se řízení účastnily i jiné oprávněné úřední osoby, neznamená totaké opačný závěr, tj. že by i přes případnou jeho podjatost měly být bez dalšího podjaté i zbývající úřední osoby, které současně s ním prováděly daňovou kontrolu. Jejich možnou podjatost přitom stěžovatel v daňovém řízení nenapadl a nic o ní netvrdí ani v kasační stížnosti. Bez stěžovatelovy námitky poté žalovaný a ani krajský soud neměl důvod tuto skutečnost posuzovat – srov. ustanovení § 77 odst. 2 daňového řádu. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud posuzoval úkony žalovaného bez ohledu na to, k jakému závěru v dalším řízení dospěje krajský soud v otázce možné podjatosti J. S.

[26] Jednotlivé kasační námitky se podle svého obsahu vztahují ke třem odlišným oblastem – výdaje na technické zhodnocení lyžařského vleku, prokázání výdajů na reklamní plnění u FC Baník Ostrava, a. s. a okolnosti zjišťování povahy výdajů na opravu nemovitosti č. p. X v L. n. D. Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu (vázán rozsahem uplatněných námitek – srov. § 109 odst. 3 s. ř. s.) samostatně v rámci každého z těchto okruhů.

[27] Správce daně ve vztahu k výdajům na opravu lyžařského vleku stěžovatele nejprve dospěl k závěru, že uplatněná částka 288.820 Kč je výdajem vynaloženým s rozšířením a změnou technických a výkonnostních parametrů hmotného majetku. Správce daně totiž jak v protokolu o kontrolním zjištění ze dne 15. 11. 2013 (bod 2.3) tak i ve zprávě o daňové kontrole (též bod 2.3) podrobně posoudil rozsah a podstatu prováděných prací a uzavřel, že šlo o výdaje související s technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že úprava vleku byla jeho technickým zhodnocením, stěžovatel již v kasační stížnosti dále nerozporuje, je tedy nesporná.

[28] Stěžovatel má však za to, že výdaj na toto rekonstrukci vleku lze podřadit pod aplikaci ustanovení § 24 (tzv. daňově uznatelné výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů) a současně i pod ustanovení § 25 zákona o daních příjmu [daňově neuznatelné výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů].

[29] V obecných intencích se vzájemným vztahem ustanovení § 24 a § 25 zákona o daních z příjmu zabýval Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 25. 8. 2010, č. j. 5 Ca 67/2008-77 (kasační stížnost proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 4. 2011, č. j. 2 Afs 6/2011 – 123). Oba soudy vyložily, že zákon o daních z příjmů sice ve svém § 24 odst. 1 stanoví základní pravidlo, podle nějž lze základ daně snížit o (blíže neurčené, tedy jakékoli) výdaje, které byly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení příjmů, a zároveň ve svém § 24 odst. 2 konkrétně uvádí typy výdajů, které také snižují základ daně, aniž je třeba zkoumat, nakolik přispěly k dosažení, zajištění a udržení příjmů. V ustanovení § 25 odst. 1 však zákon vypočítává druhy výdajů, které nemohou být považovány za výdaje k dosažení příjmů, i když třeba pro daňový subjekt představují ekonomický přínos. Platí tedy, že ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu je třeba vykládat v souvislosti s ustanovením § 25 odst. 1 téhož zákona. Výdaj, který se příznivě projevil v příjmech daňového subjektu, může být daňově účinný jen tehdy, není-li zároveň výslovně zmíněn v ustanovení § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmu. Z uvedeného vztahu vyplývá, že pokud jde o některý výdaj zmíněný v ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů, nelze jej současně považovat za výdaj daňově uznatelný podle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmu. S těmito závěry se poté ztotožnil i Ústavní soud v usnesení ze dne 25. 2. 2013, sp. zn. IV. ÚS 1980/11. Ustanovení § 24 zákona o daních z příjmu tedy nepochybně představuje obecné pravidlo uznávání výdajů z daňového hlediska, zatímco ustanovení § 25 z tohoto obecného pravidla stanovuje speciální výjimky.

[30] Jestliže ze skutkových zjištění správci daně vyplynulo, že vzhledem k rozsahu nákladů a prováděným pracím byl výdaj na rekonstrukci vleku (byť provedený v souladu s vyhláškou Drážního úřadu České republiky) svou povahou technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona o daních příjmu, nezbylo správci daně vzhledem k výše uvedenému vztahu obou ustanovení, než tento výdaj daňově neuznat podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmu.

[31] Jakkoli krajský soud v projednávané věci jen stručně shrnul, že ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů má přednost před užitím § 24 zákona o daních z příjmu, pro Nejvyšší správní soud jde o srozumitelný výklad vztahu těchto dvou ustanovení. Při nesporném východisku, že výdaj na rekonstrukci vleku byl výdajem na technické zhodnocení věci, je z tohoto názoru krajského soudu zřejmé, že výdaj nebylo možno podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmu daňově uznat a v žádném případě na něj nahlížet jako na výdaj podřaditelný pod ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu. Nejvyšší správní soud má proto shodně s krajským soudem za to, že tento výdaj spadá výlučně pod ustanovení § 25 cit. zákona. Námitka nesprávného právního posouzení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto není důvodná.

[32] Předmětem daňové kontroly bylo také posouzení, jaký rozsah prací a s tím spojené výdaje vynaložil stěžovatel při rekonstrukci nemovitosti č. p. X v obci L. n. D. Správce daně dovodil, že výdaje vynaložené na úpravy nemovitosti byly výdaji na technické zhodnocení věci podle § 33 zákona o daních z příjmů. Výdaje na technické zhodnocení věci nejsou, jak již bylo výše uvedeno, přitom daňově uznatelné. Již v říjnu 2011 vyzval správce daně stěžovatele k prokázání původního stavu a dispozic této nemovitosti, ten však tyto skutečnosti opakovaně nedoložil. Uvedené skutečnosti proto vyhledával správce daně sám. Za tímto účelem uskutečnil místní šetření dne 9. 1. 2012 u paní Z. a dne 18. 1. 2012 u pana P. a o původním stavu nemovitosti získal od těchto osob informace, jednalo se o náčrty půdorysu a k tomu vysvětlení o původních dispozicích nemovitostí. Skutečnosti, které takto získal, správce daně ověřil zjištěními u Obecního úřadu v Loučné nad Desnou při místním šetření dne 21. 3. 2012, konkrétně šlo o výkresy z roku 1926 týkající se dispozic 2. a 3. nadzemního podlaží stavby nemovitosti.

[33] Stěžovatel namítal, že správce daně uvedeným postupem fakticky provedl místní šetření spojené s výslechem svědků, kterých neměl možnost se zúčastnit, jednalo se tak o nezákonně získaný důkazní prostředek – tím stěžovatel fakticky uplatnil kasační důvod výlučně podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[34] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 4. 2014, sp. zn. 9 Afs 95/2012 vyložil, že je-li u místních šetření pramenem získaného důkazu listina či jiná věc, ke které pouze dostal správce daně od třetí osoby určitě vysvětlení, jedná se o zákonný důkazní prostředek. Je-li však pramenem důkazu vysvětlení samé, případně skutečnosti vyplývající z vysvětlení nelze z listiny či jiné věci vyvodit, bude mít vysvětlení charakter svědecké výpovědi. Zde pak platí, že je třeba vždy zajistit možnost daňového subjektu se výslechu účastnit, případě klást svědkovi otázky. Bez toho by nebylo možno důkazní prostředek použít, neboť by byl získán v rozporu se zákonem.

[35] V projednávané věci získal správce daně v rámci místního šetření podklady, které mu předtím vůbec nebyly známy – náčrty dispozic a k tomu příslušná vysvětlení od dřívějších majitelů nemovitosti. To, že jednotlivé podklady obdržel přímo od uvedených osob, které náčrty a doplňující vysvětlení sestavily a poskytly nově až v návaznosti na otázky správce daně, znamená tolik, že zde nešlo o pouhé dovysvětlení již známých skutečností. I podle názoru Nejvyššího správního soudu šlo tedy ve své podstatě o svědecké výslechy (opačně tomu bylo ve věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 34/2011, kdy správce daně takto došetřil již dříve zjištěné skutečnosti – srov. rozsudek ze dne 20. 3. 2012, č. j. 8 Afs 34/2011-67). Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s krajským soudem i se stěžovatelem v tom, že správce daně v rámci místního šetření vadně provedl svědecké výslechy.

[36] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 vyložil, že vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak stěžovatele a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Nejvyšší správní soud dále proto posuzoval, jaký vliv měly vadné svědecké výslechy na zákonnost daňové kontroly.

[37] Správce daně poté, co provedl uvedená místní šetření, projednal dne 2. 3. 2012 se stěžovatelem *„vývoj daňové kontroly od prosince 2011“*. Z něj však nijak konkrétně nevyplývá, že by stěžovatele seznámil s výsledky místního šetření, aby se k nim mohl alespoň vyjádřit. Další jednání stěžovatele se správcem daně přitom proběhla následně už dne 16. 3. 2012 a následně místní šetření v nemovitosti R. X, L. n. D. proběhlo dne 21. 3. 2012. Správce daně následně ke stavu opravované nemovitosti vyslýchal Ing. P. U. dne 14. 12. 2012, u tohoto výslechu byl přítomen i zástupce stěžovatele Ing. S. R., otázky o původním stavu nemovitosti sice předmětem výslechu byly, svědek však o nich nebyl schopen nic vypovědět.

[38] Všechny zjištěné skutečnosti však shrnul správce daně alespoň ve výsledcích kontrolního zjištění, které projednal dne 15. 11. 2013 se zástupcem daňového subjektu. K žádosti správce daně stěžovateli rozhodnutím ze dne 15. 11. 2013, č. j. 1660694/13/3109-05401-803571 stanovil lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (10 dní od doručení tohoto rozhodnutí, následně prodlouženo do 29. 11. 2013). Stěžovatel poté zjištění o původním stavu nemovitosti zpochybnil ve vyjádření ze dne 29. 11.2013, kdy napadl výpověď paní Z., která podle něj v domě nebydlela a pana J., který se podle názoru stěžovatele vyjádřil nepřesně. Toto vyjádření správce daně vyhodnotil v úředním záznamu ze dne 4. 12. 2013, v něm setrval na své dosavadním postoji a neshledal důvod ve věci dokazování doplnit. Následně proto setrval na svém závěru i ve zprávě o daňové kontrole ze dne 5. 12. 2013, č. j. 1682560/13/3109-05401-806093.

[39] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného zjistil, že napadenými výslechy provedenými v rámci místního šetření činily jen část skutkových zjištění o povaze prováděných prací na nemovitosti. I v případě, že by správce daně či soudy k vadným svědeckým výslechům nepřihlédly, na celkových zjištěních a závěru správce daně o tom, že stěžovatel při opravě nemovitosti provedl její technické zhodnocení, by to nic nezměnilo. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s krajským soudem v tom, že tato vada neměla vliv na zákonnost postupu při zjišťování skutkové podstaty o této otázce. Nejvyšší správní soud tak v této části vadu rozsudku krajského soudu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. neshledal.

[40] Stěžovatel dále namítl (jedná se svou podstatou o společnou námitku ve vztahu k technickému zhodnocení vleku a domu č. p. X v L. n. D.), že pokud žalovaný překvalifikoval vynaložené výdaje na technické zhodnocení majetku, měl taktéž posoudit uplatnění odpisů hmotného majetku v období, v němž měly být tyto výdaje vynaloženy. V této souvislosti poukázal na to, že odpisy hmotného majetku jsou podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmu daňově uznatelnými náklady.

[41] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 – 23 vyložil, že právní a ekonomická podstata odpisů technického zhodnocení je rozložení daňově uznatelných nákladů vynaložených na vylepšení určité věci v čase do více zdaňovacích období. Sporné je však ve vztahu k uplatněné námitce to, jak měl žalovaný (resp. správce daně) postupovat v případě, že k překvalifikování výdajů na technické zhodnocení došlo v rámci nebo na základě provedené daňové kontroly - tedy v situaci, kdy správce daně prověřoval tvrzení daňového subjektu a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení daňové povinnosti, a to za účelem správného zjištění a stanovení daně (srov. ustanovení § 85 odst.

1 daňového řádu). Obdobnou situací a jejími důsledky do daňového řízení se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83. Závěry formulované v tomto rozsudku přijal Nejvyšší správní soud ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, lze je však vztáhnout i na řízení vedené podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť to se řídí téměř identickými pravidly (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012 - 34). I když tedy tato i níže uvedená relevantní judikatura mnohdy odkazuje na již neúčinné ustanovení zákona o správě daní a poplatků, Nejvyšší správní soud i v projednávané věci z těchto závěrů vycházel.

[42] Nejvyšší správní soud vycházel v uvedené věci z rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně podle ustanovení § 31 odst. 9 dříve účinného zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (obsahově totožný k ustanovení § 92 odst. 3 nyní účinného daňového řádu). Podle tohoto ustanovení prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uzavřel, že neunesení důkazního břemene má za následek, že uplatněné výdaje nelze považovat za prokázané, a tudíž je není možno odečíst od dosažených příjmů. Jedná se o důsledek procesního neúspěchu, který má dopad na stanovení výše daňové povinnosti.

[43] Stěžovatel v daňovém přiznání tvrdil (a poté měl věrohodně prokázat) uplatnění výdajů v souvislosti s opravami lyžařského vleku a opravami nemovitosti č. p. X v L. n. D. tak, aby byly daňově uznatelné podle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Tuto skutečnost se mu, jak již bylo výše uvedeno, prokázat nepodařilo a správce daně tyto výdaje překvalifikoval jako technické zhodnocení podle ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů. Odpisy technického zhodnocení předmětem původního daňového řízení nebyly a ani z logiky věci být nemohly, neboť je daňový subjekt v souladu se svým původním daňovým tvrzením (přiznáním) za období roku 2008 ani netvrdil.

[44] Krajský soud příléhavě poukázal na to, že odpisy jsou podle ustanovení § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů fakultativní a je na rozhodnutí stěžovatele, zda je uplatní a v jakém rozsahu. Na tuto fakultativnost odpisu technického zhodnocení věci ostatně nepřímo poukázal Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 – 23, když uvedl, že *„ten, kdo chce náklady, které vynaložil způsobem, jenž má daňově právní povahu technického zhodnocení, uplatnit, je nemůže uplatnit jednorázově, nýbrž rozloženě ve více zdaňovacích obdobích, přičemž časový rámec, v němž lze takto odpisy vyčerpat, je mnohdy velmi dlouhý (v případě vyšších odpisových skupin i několik desítek let).“*

[45] Přístupem správce daně k fakultativnímu uplatnění skutečností snižujících základ daně při daňové kontrole se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již v usnesení ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005-106. Posuzoval zde totiž námitku, že správce daně byl povinen v rámci daňové kontroly zohlednit skutečnost snižující základ daně – odčitatelnou daňovou ztrátu; stěžovatel navíc její uplatnění deklaroval v dodatečném daňovém přiznání již během probíhající daňové kontroly. Daňová ztráta je přitom stejně jako odpis technického zhodnocení uplatitelná fakultativně (srov. § 34 zákona o daních z příjmu) Nejvyšší správní soud proto z názoru, který rozšířený senát

vyslovil k daňové ztrátě, vycházel i v projednávané věci ve vztahu k odpisům technického zhodnocení.

[46] Rozšířený senát tehdy vyložil, že povinnost správce daně přihlédnout v rámci daňové kontroly ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny (srov. ustanovení § 16 odst. 8 tehdy účinného zákona o správě daní a poplatků), má své limity. Zdůraznil, že je nutno přihlédnout zejména k tomu, že není přípustné podání dodatečného daňového přiznání nebo hlášení, byl-li před jeho podáním učiněn správcem daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné daňové přiznání nebo hlášení týkalo (srov. ustanovení § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a ustanovení § 141 odst. 6 daňového řádu). Úkon správce daně, směřující k přezkoušení správnosti příslušné daňové povinnosti je tak oním časovým předělem, který na určitou dobu (zde po dobu probíhající daňové kontroly) omezuje možnost daňového subjektu činit v daňovém řízení některé úkony. Dále rozšířený senát zdůraznil to, že uplatnění daňové ztráty je právem, nikoli povinností daňového subjektu. Jinými slovy, uplatnění daňové ztráty - chápané jako právní postup daňového subjektu směřující navenek, vůči správci daně – je výsledkem jeho vnitřní ekonomické úvahy. Aktivní úkon daňového subjektu proto nemůže nahradit správce daně ani tehdy, má-li povědomost o existenci neuplatněné daňové ztráty. Proto k daňové ztrátě správce daně nemusí (ani nemůže) přihlížet při svém vlastním výpočtu daňové povinnosti.

[47] Konečně pak rozšířený senát vyslovil, že daňový subjekt svoji ztrátu uplatní právně relevantním způsobem zpravidla daňovým přiznáním. Vykonat toto právo je však zákonem dočasně omezeno v době od počátku do skončení daňové kontroly (srov. nyní účinné ustanovení § 141 odst. 6 daňového řádu); dodatečné daňové přiznání může daňový subjekt podat až poté (lhůta k podání dodatečného daňového přiznání běží zejména od právní moci dodatečného platebního výměru – srov. ustanovení § 141 odst. 6 daňového řádu, *in fine*). Rozšířený senát taktéž konstatoval, že takový odklad až na výši penále nemá pro daňový subjekt žádné negativní účinky. Zásah do vlastnického práva daňového subjektu spočívající v povinnosti zaplatit vyšší penále jako důsledek nemožnosti dočasně podat dodatečné daňové přiznání, poté shledal rozšířený senát jako přiměřený.

[48] Na základě již těchto dříve vyslovených závěrů se Nejvyšší správní soud nyní ztotožnil s krajským soudem potud, že správce daně v rámci daňové kontroly nebyl povinen *ex officio* řešit a přezkoumávat potenciálně (fakultativně) uplatnitelné odpisy technického zhodnocení majetku.

[49] Pokud však stěžovatel v žalobě poukázal na to, že je jeho právem uplatnit odpisy technického zhodnocení a následkem překvalifikace nákladů mu bylo toto právo upřeno a krajský soud nijak nezvážil, že v projednávané věci šlo o překvalifikování výdajů až v rámci daňové kontroly a daňový subjekt logicky odpisy v původním daňovém tvrzení uplatnit ani nemohl, nevypořádal se podle názoru Nejvyššího správního soudu s touto námitkou úplně. V této situaci pak závěr, že je na ekonomické rozvaze stěžovatele, zda uplatní odpisy podle ustanovení § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů, dopadá na věc jen částečně. Nejvyšší správní soud je však toho názoru, že ani absence výše uvedených úvah na meritu věci nic nemění a výše uvedený stěžejní závěr krajského soudu k této

otázce je správný. V této části proto rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[50] Nejvyšší správní soud dále posuzoval námitky, které stěžovatel uplatnil k výdajům za reklamní plnění v daňovém období roku 2008 na stadionu Bazaly při fotbalových zápasech týmu FC Baník Ostrava a. s. Obecně platí, že výdaje vynaložené na reklamu jsou daňově uznatelné. Nejvyšší správní soud ostatně okolnosti výdajů na reklamu hodnotil již dříve např. ve věcech vedených pod sp. zn. 5 Afs 31/2012 a 5 Afs 15/2010. V těchto věcech – obdobně jako v projednávané věci – zadavatelé reklamy sjednávali reklamní plnění prostřednictvím reklamní společnosti a nikoli přímo se sportovními kluby. Pro Nejvyšší správní soud je dále pochopitelný stěžovatelův záměr propagovat své služby a v budoucnu získat k užívání svého ubytovacího a wellness centra alespoň některý z týmů FC Baník Ostrava a. s. Jakkoli tedy např. svědkyně Mgr. J. o záměru FC Baník Ostrava využít ubytovací kapacity stěžovatele v čase výslechu nevypověděla nic konkrétního, nemůže popřít ani to, že by taková situace mohla nastat v budoucnu právě jako následek dlouhodobé spolupráce stěžovatele a FC Baník Ostrava. Sportovní týmy v návaznosti na momentální podmínky nepochybně místa soustředění obměňují, nemohlo proto být tedy *a priori* vyloučeno využití i jiného střediska (např. v Jeseníkách, Beskydech či třeba v Kroměříži) než bylo známo v čase výslechu svědkyně. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se stěžovatelem i v názoru, že sponzoring vrcholového mužstva je prestižní záležitostí a možnost účasti při zápase ve VIP prostorech stadionu (tím spíše v období, které následovalo v období po mistrovském titulu FC Baník Ostrava v sezóně 2003/2004) pro zadavatele reklamy (tj. i pro stěžovatele) mohl znamenat alespoň společenský přínos spočívající v možnosti setkání s významnými osobami veřejného života v Moravskoslezském regionu při sledované sportovní události.

[51] Podstatou věci - stejně jako u výdajů na úpravu vleku či technické zhodnocení nemovitosti - je to, zda stěžovatel o vynaložených výdajích na reklamu unesl důkazní břemeno podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel v této souvislosti uplatnil několik námitek, které jsou podle názoru Nejvyššího správního soudu svým obsahem výtkami proti zjišťování skutkového stavu správcem daně podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[52] Z protokolu o jednání o výsledku z projednání kontrolního zjištění dne 15. 11. 2013 a nakonec ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že stěžovatel v daňovém období roku 2008 k výdajům za reklamní plnění uplatnil úhrady v období 23. 5. 2008 – 27. 11. 2008 u celkem 6 faktur, a to vždy ve výši 200.000 Kč za fakturu (daň z přidané hodnoty ve výši 38.000 Kč), celkem tedy ve výši 1.200.000 Kč. Výdaje za úhrady uvedených faktur žalovaný neuznal v celkové výši 1.170.000 Kč – úhrady 2 faktur vystavených společností PICOLO SOLUTION s. r. o. žalovaný neuznal v plné výši, úhrady 4 faktur vystavených společností GENERAL SOLUTION s. r. o. uznal jen částečně ve výši 7.500 Kč za jednu fakturu. Nesporné je dále to, že samotné reklamní plnění mělo spočívat v umístění reklamního banneru s logem stěžovatele *„Ski areál K.“* o rozměrech 6x1 metru na stadionu Bazaly v Ostravě a v umístění loga v informačním bulletinu k domácím zápasům.

[53] Správce daně dne 23. 6. 2011 stěžovatele vyzval, aby mj. k výše uvedeným fakturám prokázal realizaci reklamního plnění s tím, že neprokázané výdaje nelze z daňového

hlediska uznat. Nejvyšší správní soud se předně ztotožnil se žalovaným i krajským soudem v tom, že předložením obsahově prostého potvrzení FC Baník Ostrava, a.s. ze dne 19. 7. 2011 stěžovatel realizaci reklamy neprokázal. Z potvrzení vyplývá pouze tolik, že stěžovatel v sezóně 2008/2009 na stadionu realizoval reklamu s tím, že šlo o mobilní banner 6x1m a že mobilní bannery byly na každý zápas umístěny na jiném místě stadionu. Se žalovaným se Nejvyšší správní soud ztotožnil i v tom, že předložené bulletiny k domácím zápasům mohou osvědčit toliko realizaci reklamy v tomto médiu, avšak umístění reklamního banneru o rozměrech 6 x 1 metr u hrací plochy jimi prokázat nelze. Stěžovatel ani v kasační stížnosti tuto skutečnost spornou nečinil, Nejvyšší správní soud proto dále posoudil námitky jen ve vztahu prokázání realizace reklamy prostřednictvím reklamního banneru u hrací plochy

[54] Rozhodující zjištění o realizaci reklamy logicky vyplývají především z vizuálního zachycení a zobrazení rozmístění reklamních bannerů na fotografiích ze stadionu či z videozáznamů. Z přehledu domácích zápasů, který byl součástí vyjádření FC Baník Ostrava, a.s. z roku 2011, vyplývá, že v období roku 2008 se na stadionu Bazaly odehrálo 16 těchto zápasů:

- Baník Ostrava vs. FC Tescoma Zlín (23. 2. 2008),
- Baník Ostrava vs. SK Slavia Praha (9. 3. 2008),
- Baník Ostrava vs. FK Viktoria Žižkov (22. 3. 2008),
- Baník Ostrava vs. FK Jablonec (5. 4. 2008),
- Baník Ostrava vs. Dynamo České Budějovice (19. 4. 2008),
- Baník Ostrava vs. SK Kladno (3. 5. 2008),
- Baník Ostrava vs. Bohemians 1905 (17. 5. 2008),
- Baník Ostrava vs. SK Kladno (2. 8. 2008),
- Baník Ostrava vs. Zbrojovka Brno (16. 8. 2008),
- Baník Ostrava vs. Slavia Praha (1. 9. 2008),
- Baník Ostrava vs. FK Příbram (21. 9. 2008),
- Baník Ostrava vs. Slovan Liberec (6. 10. 2008),
- Baník Ostrava vs. FK Bohemians Praha (18. 10. 2008),
- Baník Ostrava vs. Sparta Praha (3. 11. 2008),
- Baník Ostrava vs. České Budějovice (15. 11. 2008),
- Baník Ostrava vs. FK Jablonec (1. 12. 2008).

K výše uvedeným zápasům jsou ve spisu založeny na nosiči CD fotografie k zápasům:

- Baník Ostrava vs. FC Tescoma Zlín (23. 2. 2008),
- Baník Ostrava vs. SK Slavia Praha (9. 3. 2008),
- Baník Ostrava vs. FK Viktoria Žižkov (22. 3. 2008),
- Baník Ostrava vs. Jablonec (5. 4. 2008),
- Baník Ostrava vs. Dynamo České Budějovice (19. 4. 2008),
- Baník Ostrava vs. SK Kladno (3. 5. 2008),
- Baník Ostrava vs. Bohemians 1905 (bez uvedení data, podle počasí patrně z května 2008), Baník Ostrava vs. Zbrojovka Brno (16. 8. 2008),
- Baník Ostrava vs. Slavia Praha (1. 9. 2008),
- Baník Ostrava vs. FK Příbram (21. 9. 2008),
- Baník Ostrava vs. Sparta Praha (3. 11. 2008),
- Baník Ostrava vs. FK Jablonec (1. 12. 2008).

Tyto fotografie doložil k výzvě správce daně přímo FC Baník Ostrava.

Fotografie ze zápasů:
- Baník Ostrava - SK Kladno (2. 8. 2008),
- Baník Ostrava – FC Slovan Liberec (6. 10. 2008),
- Baník Ostrava – FK Bohemians Praha (18. 10. 2008),
- Baník Ostrava - Dynamo České Budějovice (15. 11. 2008)

přes výzvu klub FC Baník Ostrava (ani stěžovatel sám) správci daně nepředložil.

Z této fotodokumentace, jež je obsahem spisu, vyplývá realizace reklamy stěžovatele pouze ve dvou zápasech Baník Ostrava vs. FK Jablonec (1. 12. 2008) a Baník Ostrava vs. Sparta Praha (3. 11. 2008). Ve zbylých zápasech fotografie reklamu stěžovatele nezobrazují, v těchto zápasech tedy reklamní plnění nebylo fotografiemi zjištěno a prokázáno. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se správcem daně, který dospěl k závěru, že v jarní části ligového ročníku 2007/2008 (tj. jaro 2008, reklama prostřednictvím PICOLO SOLUTION s. r. o.) reklama na stadionu nebyla prokázána a v podzimní části ligového ročníku 2008/2009 (tj. podzim 2008, reklama prostřednictvím GENERAL FINANCE s. r. o.) byla reklama zaznamenána jen ve dvou případech.

[55] Stěžovatel vůči těmto skutkovým zjištěním uplatnil několik námitek. Tvrdí, že v době pořízení fotografií před zápasem reklamní bannery ještě nebyly rozmístěny. Na fotografiích ze všech zápasů, na nichž jsou zachyceny reklamy kolem hrací plochy, je však již patrné, že se hráči rozcvičují na hrací ploše (jsou přitom navzájem rozlišitelní dle výbavy, odpovídající ročnímu období, v němž se měl zápas odehrát, což potvrzuje věrohodnost fotografií), nachystáni jsou podavači míčů, do ochozů stadionu přicházejí diváci, řada z nich je již na místě. Např. v dokumentaci k zápasu Baník Ostrava – Žižkov jsou navíc reklamy patrné ze záběrů pořízených během hry. Fotografie panoramaticky zachycují celou plochu hřiště v úhlu 180 stupňů zleva doprava a není z nich patrno, že by zde mělo teprve docházet k instalaci reklamních bannerů. Nelze se tak domnívat, že by se hráči nacházeli na hřišti delší dobu, než je nezbytné pro rozcvičení na hru a v případě diváků déle, než je nezbytné k pobytu na nekrytém stadionu, jak je z fotografií opakovaně patrno. Z fotografií tak podle názoru Nejvyššího správního soudu vyplývá, že hřiště a potažmo celý stadion je již na utkání zcela připraven. Nejvyšší správní soud proto této námitce vůči skutkovému zjištění nepřisvědčil.

[56] Také námitku, že by umístění reklamních bannerů nemuselo být zaznamenáno, neboť bannery by byly mimo dosah TV kamer, neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. U všech fotografií ze zápasů, v nichž reklama realizována byla, bylo zřejmé, že reklamy stěžovatele byly umístěny viditelně v prostoru za brankou a vidět tedy byly pokaždé, kdy byla v záběru branková konstrukce a pokutové území. Nejvyšší správní soud je názoru, že pokud reklamní plnění mělo být po celé období uskutečněno na základě totožné smlouvy u téhož zprostředkovatele, prezentace banneru by v souladu s předmětem smlouvy měla být ve všech těchto případech jednotná. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je proto nepravděpodobné, že by na základě téže smlouvy byl banner stěžovatele vidět jen v některých zápasech. Jako nedůvodnou vyhodnotil Nejvyšší správní soud taktéž

námitku, v níž stěžovatel zpochybňoval skutková zjištění správce daně s tím, že podle fotografií na webu www.chachari.cz byla realizována reklama na stadionu dne 25. 7. 2009, a to přesto, že žalovaný původně dospěl k opačnému závěru. Z logiky věci tato skutečnost nemůže mít vliv na zjištění skutkového stavu s účinností pro rok 2008. Pokud takto stěžovatel hodlal prokázat realizaci reklamy v roce 2009, mohl tak nepochybně učinit i pro rok 2008. Ničím obdobným a konkrétním však závěry žalovaného nerozporoval, svá tvrzení nepodložil žádným důkazem, skutková zjištění správce daně v tomto daňovém období tedy nezpochybnil.

[57] Pokud jde o svědecké výpovědi, liší se mezi stranami hodnocení přínosu svědecké výpovědi K. K. – otce stěžovatele, a Mgr. J. – zástupkyně FC Baník Ostrava pro oblast reklamy a marketingu. Stěžovatel dále namítá jako vadu skutkových zjištění neprovedení výslechů J. K. a Mgr. V. R.

[58] Svědecká výpověď je jedním z důkazních prostředků ve smyslu ustanovení § 93 daňového řádu. Daňový řád správci daně neukládá žádné pravidlo, podle něhož by měl některý z důkazů upřednostnit. V rámci zásady volného hodnocení důkazů (podle ustanovení § 8 daňového řádu) tak správci daně nezbývá, než hodnotit důkazy podle své úvahy, posuzuje přitom každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Správce daně hodnotí tedy svědeckou výpověď zejména ve světle toho, co k věci již bylo v řízení zjištěno. Správce daně může odmítnout důkaz navrhovaný daňovým subjektem pouze tehdy, je-li pro věc nerozhodný, nevýznamný či zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71).

[59] Záměrem stěžovatele bylo svědeckými výpověďmi prokázání umístění reklam na všech zápasech FC Baník Ostrava, jak tvrdil v daňovém přiznání. Návrhy svědeckých výslechů učinil v důkazní nouzi, kdy FC Baník Ostrava v roce 2011 jen neurčitě potvrdil realizaci reklamy a v řízení buď zcela absentuje vizuální zobrazení rozmístění bannerů v daném zápase nebo nebylo dokládáno vůbec. Absentující důkazy tak stěžovatel nahrazoval výslechem svědků – otcem, coby jedním z nejbližších rodinných příslušníků stěžovatele či fanynkou, která již sama ve svém prohlášení ke správci daně nastínila podstatný obsah svědecké výpovědi, který se měl shodovat s verzí stěžovatele – Mgr. R. prohlásila již v písemném podání ze dne 20. 11. 2014, že je fanynka FC Baník Ostrava a osobní přítelkyně T. K., a proto ji zaujalo, že měl vyvěšenou reklamu na zápasech, a byla tak ochotna potvrdit stěžovatelovu verzi.

[60] Nejvyšší správní soud se ztotožnil se žalovaným i krajským soudem, že za těchto okolností bylo nezbytné hodnotit význam a věrohodnost provedených či navrhovaných svědeckých výpovědí. Věrohodnost výpovědi svědka K. K. posuzoval krajský soud i žalovaný právě s přihlédnutím k tomu, že svědek je rodinným příslušníkem stěžovatele. Nejvyšší správní soud je názoru, že především tvrzení svědka K. K., že si jako návštěvník zápasu vzpomíná, že reklamy byly určitě umístěny na všech zápasech, postrádá ve spise nezbytnou oporu a je tak nepodložené. Tvrzení svědka totiž nenavazuje na podklady již předložené v řízení – v některých zápasech, o kterých takto tvrdil, že zde reklama realizována byla (a předložil správci daně i náčrty jejich rozmístění), to z fotografií vůbec nevyplývá. Těmito nepodloženými tvrzeními tak svědek znevěrohodnil pravdivost své

výpovědi. Věrohodnost svědectví snižuje i sebejistota svědka zejména při výpovědi o umístění reklam na stadionu během zápasů v roce 2008 a to při značném časovém odstupu (výpověď se uskutečnila 11. 10. 2013) od dat zápasů. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s krajským soudem i se žalovaným, že nevěrohodnou výpovědí svědka K. K. nebylo prokázáno, že by reklamy byly – a to přes dostupné fotografie ze zápasů - umístěny na stadionu v každém zápase. Z obdobných důvodů, jako na výpověď otce stěžovatele, poté nazírá Nejvyšší správní soud i na přínos výslechu navrhované svědkyně Mgr. V. R. Pokud mělo být, jak již vyplynulo z jejího prohlášení, opět jen zopakováno tvrzení, že v roce 2008 byla realizována reklama na stadionu Bazaly ve všech zápasech, ač pro ověření pravdivosti tohoto tvrzení ve spise absentují podklady, šlo i podle názoru Nejvyššího správního soudu o nadbytečnou svědeckou výpověď. Nejvyšší správní soud se taktéž ztotožnil se správcem daně i s krajským soudem, kteří považovali za nadbytečnou výpověď Ing. J. K., předsedy představenstva. Ta se měla týkat potvrzení realizace reklamy na všech zápasech, příp. svědectvím o smluvních vztazích, které zde existovaly při zadávání reklamy. Správce daně nicméně za klub FC Baník Ostrava již disponoval obecným potvrzením z roku 2011 o realizaci reklamy stěžovatele. Z výpovědi Mgr. J. poté vyplynulo, že praktické řešení záležitostí s prezentací reklamních bannerů bylo v její kompetenci a byla to ona, kdo obstarával fotografie a sestavoval pro partnery doklady o reklamním plnění. V případné výpovědi Ing. K. proto Nejvyšší správní soud neshledal nic, co by zásadním způsobem mělo ovlivnit dosavadní skutková zjištění o realizaci reklamy stěžovatele na všech zápasech. Dále nebylo ve věci sporné, že stěžovatel realizaci reklamy na stadionu sjednával prostřednictvím reklamních agentur PICOLO SOLUTION s.r.o. a GENERAL FINANCE s. r. o., jimž sjednané částky za prezentaci uhradil a právě tyto platby uplatnil jako výdaje na reklamní plnění. Případná výpověď Ing. J. K. jako zástupce Baníku Ostrava k těmto skutečnostem, když Baník Ostrava ani nebyl smluvní stranou vztahů mezi reklamními agenturami a stěžovatelem, proto nemohla být pro věc přínosná.

[61] Se stěžovatelem se Nejvyšší správní soud ztotožnil nicméně v tom, že správce daně vadně dovozoval nerealizaci reklam také z televizních záznamů. V daňovém spise není o provádění tohoto důkazu založen žádný protokol a ani Nejvyššímu správnímu soudu ze zprávy o daňové kontrole, z platebního výměru či z rozhodnutí o odvolání proti tomuto výměru není zřejmé, o které videozáznamy správce daně svá skutková zjištění opřel. Logické sice je, že mělo jít patrně o videozáznamy dostupné k zápasům hraným v obdobích roku 2008. Není však zřejmé, jestli šlo o videozáznamy všech těchto zápasů, co bylo jejich obsahem, zda šlo o kompletní televizní přenos, záznam jiného subjektu, zda správce daně prohlédl tento záznam v celé jeho délce. Ze žalovaného rozhodnutí avšak ani ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá, že by právě na těchto záznamech správce daně založil stěžejní zjištění o nerealizaci reklamy. Závěry správce daně naopak byly postaveny na fotografiích poskytnutých přímo FC Baníkem Ostrava, tvrzeních stěžovatele a na svědeckých výpovědích. Vada postupu správce daně tedy neměla vliv na zjištění skutkového stavu.

[62] Přehlédnout nelze ani pasivitu stěžovatele v doměřovacím řízení. Přestože stěžovatel byl na ústním jednání dne 20. 9. 2013 seznámen s konkrétními zjištěními správce daně o neprokázání realizace reklamy i přestože se ve vyjádření ze dne 30. 9. 2013 k těmto skutečnostem vyjádřil, nepředložil pro svá tvrzení – kromě návrhu na výslech K. K.,

který se uskutečnil 11. 10. 2013 – žádné důkazy, správci daně pouze nabídl svůj pohled na hodnocení skutkových zjištění. Obdobně stěžovatel také v žalobě i v kasační stížnosti skutkovou podstatu rozporuje pouze tím, že správce daně neprovedl některé z navržených důkazů a věrohodnost provedených důkazů zpochybňuje odlišným náhledem na jejich důkazní hodnotu. Konkrétní argumenty či jiné důkazy, kterými by důkazní hodnotu shromážděných podkladů skutečně zpochybnil a potvrdil jimi své daňové tvrzení, však vůbec nepředložil. 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 dostál 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. Nejvyšší správní soud proto neshledal naplněný kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[63] Stěžovatel dále namítal, že cenu za výdaj na reklamní plnění stanovil správce daně nesprávně ve výši 18.750 Kč za zápas. Stěžovatel tvrdil, že reklamu nesjednával přímo s FC Baník Ostrava, ale prostřednictvím reklamních společností, které s Baníkem Ostrava uzavřely smlouvu o nájmu reklamních míst, vyšší cenu za plnění teda měly odůvodňovat provize uvedených společností. I v této námitce spatřuje Nejvyšší správní soud uplatnění kasačního důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[64] Správce daně v tomto ohledu provedl důkaz smlouvou o poskytování reklamních a propagačních služeb uzavřenou mezi FC Baník Ostrava, a.s. a GENERAL FINANCE s. r. o. ze dne 1. 8. 2008. Jejím předmětem byl pronájem nejprve 10 reklamních bannerů mimo záběr TV s plněním ve výši 500.000 Kč na období od 1. 8. do 30. 6. 2009, dodatkem ze dne 25. 9. 2008 pak smluvní strany tento předmět rozšířily na 15 bannerů na stejné období za celkovou částku 750.000 Kč. Předmětem smlouvy o reklamě a propagaci uzavřené mezi FC Baník Ostrava, a. s. a PICOLO SOLUTION s.r.o. ze dne 1. 1. 2008 byl pronájem 10 ks reklamních panelů o rozměru 6x1 m, prezentace partnerů v bulletinu, 6 ks zlatých vstupenek VIP na všechny domácí utkání a 10 stříbrných VIP vstupenek na všechny domácí zápasy FC Baník Ostrava v období 1. 1. – 30. 6. 2008 za částku 275.000 Kč. V období od 1. 8. 2008 – 30. 6. 2009 sjednaly tyto smluvní strany pronájem již jen jednoho banneru o velikosti 6x1 m za 55.000 Kč. Oproti tomuto správce zjistil, že jen stěžovatel v roce 2008 ve prospěch společností GENERAL FINANCE s. r. o. a PICOLO SOLUTION s. r. o. uhradil celkem 6 faktur vždy na částku 200.000 Kč (a 38.000 Kč daň z přidané hodnoty) za každou takovou fakturu, tj. celkem 1.200.000 Kč dohromady.

[65] 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 FC Baník Ostrava třeba za účelem využití svých ubytovacích kapacit, bylo na stěžovateli, aby se o vztahy s FC Baník Ostrava zajímal intenzivněji a tím se dopátral i zjištění, že jiní partneři FC Baník Ostrava 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 obě zmíněné reklamní agentury s ním v daňovém řízení nespolupracují a jsou 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 neznamenaly žádný přínos.

[66] Správce daně při určení obvyklé ceny za obdobná reklamní plnění vycházel ze smlouvy ze dne 31. 5. 2008 sjednané mezi FC Baník Ostrava, a. s. a společností DHL Express s. r. o. na umístění banneru v sezóně 2008/2009 ve výši 300.000 Kč. Smlouva mezi FC Baník Ostrava, a.s. a společností BlackCard s.r.o. na období 1. 6. 2008 – 31. 5. 2009 byla sjednána za účelem pronájmu banneru 6 x 1m, tabule ve vestibulu, přístupu do VIP místnosti a další plnění za celkovou cenu 160.000 Kč. Zcela zjevně tak oba tito smluvní partneři FC Baník Ostrava za celosezónní realizaci reklamy vynaložili výrazně nižší částky, než tomu bylo u stěžovatele prostřednictvím reklamních agentur. S podobným objemem vynaložených finančních prostředků, jako to učinil stěžovatel (celkem 1.200.000 Kč) byla např. společnost Ferona a.s. za 1.500.000 Kč už označena oficiálním partnerem klubu FC Baník Ostrava s plněním: 2 ks reklamního panelu 3 x 1 m v prostoru za brankami, 2 bannery o rozměru 3 x 1 m v druhé řadě reklamních panelů u hřiště, logo v bulletinu v každém domácím zápase, logo ve stříbrné VIP, logo na webu www.fcb.cz, možnost využití areálu a zázemí stadionu Bazaly k pořádání firemních akcí 1x ročně.

[67] Správce daně na ústním jednání dne 20. 9. 2013 jen předestřel obecný závěr, že běžná cena plnění měla být ve výši od 4.000 do 18.750 Kč za zápas. Neoznačil žádné konkrétní smlouvy, ze kterých tyto údaje vyplývají, obecně poukázal pouze na srovnatelné plnění, které má vyplývat z obdobných smluv (ca 15 a 6 z nich se společnostmi PICOLO SOLUTION s. r. o. a GENERAL FINANCE s. r. o.). Stěžovateli byly následně dne 25. 9. 2013 poskytnuty mj. smlouvy mezi FC Baník Ostrava, a. s. se společnostmi PICOLO SOLUTION s. r. o. ze dne 1. 1. 2008 a GENERAL FINANCE s. r. o. ze dne 1. 8. 2008, smlouva mezi FC Baník Ostrava, a. s. a Ferona a. s. ze dne 1. 8. 2008, mezi FC Baník Ostrava, a. s. a DHL Express s. r. o. ze dne 31. 5. 2008 a FC Baník Ostrava, a. s. a Black card s. r. o. ze dne 28. 5. 2008. Ze zprávy o daňové kontrole poté vyplynulo alespoň tolik, že správce daně vycházel ze smlouvy mezi FC Baník Ostrava, a. s. a DHL Express s. r. o. a od ní odvodil cenu obvyklého plnění ve výši 18.750 Kč za 1 zápas.

[68] Stěžovatel se k tomuto stanovení ceny za reklamní plnění vyjádřil dne 30. 9. 2013, ke stanovení výše výdajů za reklamní plnění nic nenamítl. Opakovaně však poukazuje na to, že pokud svědkyně Mgr. J. ve výpovědi ze dne 19. 3. 2012 uvedla, že ceny v kategorii zadavatele reklamy DHL Express s. r. o. byly ve výši od 250.000 Kč za sezónu do 400.000 Kč, cena za plnění za 1 zápas měla proto být vyšší než 18.750 Kč. Ze smlouvy FC Baník Ostrava, a. s. se společností DHL Express s. r. o. vyplývá, že výše plnění byla sjednána

na 300.000 Kč na sezónu 2008/2009 - při standardním počtu 15 domácích ligových zápasů za sezónu to činí částku ve výši 20.000 Kč na zápas. Jedná se tedy o částku o 1250 Kč vyšší, než byla výsledná cena stanovená správcem daně ve výši 18.750 Kč za 1 domácí zápas FC Baník Ostrava, a.s. Podle výpočtu Nejvyššího správního soudu může být částka 18.750 Kč daná rozpočítáním částky 300.000 Kč na výše uvedených 16 domácích zápasů, které se na stadionu Bazaly celkem odehrály v kalendářním roce 2008. Pak se nabízí samozřejmě otázka, zda by takový výpočet byl skutečně správný. Minimálně se nabízí úvaha o tom, že smlouva FC Baník Ostrava, a.s. a DHL Express s. r. o. byla sjednána až dne 31. 5. 2008 (čili až po zápasech odehraných v období únor – květen 2008), a to s účinností na nadcházející sezónu 2008/2009 (tj. jen na podzimní zápasy Baníku na domácím hřišti v roce 2008 a na jarní zápasy v roce 2009). Dále celá ligová sezóna zahrnuje pouze 15 zápasů, zatímco správce daně by při tomto výpočtu rozpočítal částku plnění 300.000 Kč na 16 zápasů. Z rozhodnutí, ze zprávy o daňové kontrole ani z výsledků zjištění ceny reklamy, které správce daně se stěžovatelem projednal dne 20. 9. 2013, však nevyplývají ani takové úvahy, jaké zde nastínil Nejvyšší správní soud. Správnost úvah správce daně v části stanovení výše ceny obvyklého plnění proto přezkoumat nelze a žalované rozhodnutí je v této výši nepřezkoumatelné. Žalobní námitku vůči výpočtu částky navíc krajský soud ani neprojednal, čímž zatížil své rozhodnutí další vadou. V této části proto Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[69] Na základě všech shora nastíněných úvah dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek v souladu s § 110 odst. 1 větou první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V navazujícím řízení se tak bude krajský soud nejprve zabývat námitkou prekluze související s ukončením daňové kontroly. Dospěje-li k závěru, že k prekluzi práva doměřit daň ještě nedošlo, bude se krajský soud zabývat skutečnostmi týkajícími se námitky podjatosti úřední osoby Ing. J. S. Dále je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu v tom, že odpisy technického zhodnocení mohl stěžovatel uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za rok 2008. Krajský soud je taktéž vázán názorem, že stanovení referenčních cen výdajů za reklamu provedl správce daně nepřezkoumatelně.

[70] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 31. října 2017

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu