

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Ladislava Derky a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **T. K.,** zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2014, č. j. 30983/14/5200-10422-703207, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 6/2015 – 58,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 6/2015 – 58 a rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2014, č. j. 30983/14/5200-10422-703207 **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti 9114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě 15 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozsudkem ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 6/2015 – 58, zamítl Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“), žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2014, č. j. 30983/14/5200-10422-703207, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce, a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1740140/13/3109-24801-800748. Tímto platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmu fyzických osob za rok 2009 ve výši 953 700 Kč, a penále ve výši 190 740 Kč.

[2] Dne 6. 9. 2010 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob. Dne 30. 9. 2013 namítl žalobce podjatost úřední osoby J. S. Důvodem byla skutečnost, že žalobce vedl dlouhodobá jednání s bratrem J. S. ohledně jeho pohledávky vůči O. M. a nepřistoupil na jeho návrhy. Žalobce uvedl, že jej daňová kontrola probíhající již tři roky nadměrně zatěžovala při podnikání. Vzhledem ke své vytíženosti nebyl žalobce schopen dodat všechny doklady hned. Podle žalobce J. S. nebral při hodnocení důkazů v úvahu všechny okolnosti, které vyšly najevo. Průběh kontroly rovněž vzbuzoval u obchodních partnerů negativní reakce, a tito nechtěli s žalobcem spolupracovat.

[3] Rozhodnutím ze dne 16. 10. 2013 správce daně rozhodl, že J. S. není vyloučen z řízení či jiných postupů, neboť na základě prověření a posouzení tvrzení žalobce nebyly shledány pochybnosti o jeho nepodjatosti, a to ani v souvislosti s pohledávkou a jednáním s bratrem úřední osoby, ani ve spojitosti s podnikáním či ve spojení s obchodními partnery žalobce. K nadměrnému zatížení délkou kontroly správce daně připomněl, že vyplývá rovněž z neschopnosti žalobce včas dokladovat tvrzené skutečnosti. K posuzování rozhodných okolností úřední osobou správce daně uvedl, že úřední osoba je při rozhodování nadána pravomocí hodnotit důkazy podle své úvahy v souladu s § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. (daňového řádu). Pochybnost o podjatosti úřední osoby nemůže spočívat v procesním postupu či způsobu rozhodování, proti těmto úkonům může žalobce uplatnit opravné prostředky. Správce daně neshledal žádný poměr úřední osoby a žalobce a žádné pochybení, narušující korektní profesní vztah, které by vzbudily pochybnosti o podjatosti.

[4] Dne 17. 12. 2013 správce daně vydal platební výměr, proti kterému žalobce podal odvolání, v němž namítal nezákonné ukončení kontroly a související zneužití práva správcem daně, ohradil se proti hodnocení skutečností ohledně daně z přidané hodnoty jako podvodu, napadl způsob provádění místních šetření a namítl nedostatečně zjištěný skutkový stav. Žalovaný rozhodnutím z 2. 12. 2014 odvolání zamítl, a potvrdil napadené rozhodnutí správce daně ze dne 17. 12. 2013. Žalobou ke krajskému soudu ze dne 3. 2. 2015 žalobce napadl uvedené rozhodnutí žalovaného. Krajský soud neshledal žalobu důvodnou a rozsudkem z 15. 6. 2016 ji zamítl.

[5] V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že v případě námitky podjatosti J. S. se ztotožnil s hodnocením správních orgánů. Soud neshledal nic, z čeho by bylo možné podjatost uvedené osoby dovodit, nebyl dán žádný její osobní ani ekonomický zájem. Ani napadená úřední osoba se za podjatou nepovažovala. Krajský soud zdůraznil, že mezi rigidním přístupem úřední osoby a podjatostí není rovnítko. Připomněl, že mnoha

žádostem žalobce správce daně vyhověl, a mnoho důkazů si obstarával sám. Celá kontrola trvala více než tři roky, během kterých měl žalobce dostatek prostoru pro předkládání svých návrhů. Vedle J. S. kontrolu též prováděly další úřední osoby. Krajský soud uzavřel, že dle daňového spisu postupoval J. S. nestranně a nezaujatě, jeho jednání pochybnosti nevzbudilo a presumpce nestrannosti nebyla vyvrácena.

[6] Krajský soud dále uvedl, že žalobcova námitka marného uplynutí lhůty pro stanovení daně je nedůvodná. Vyslovil souhlas s žalobcem namítanou nepřípustností pouze formálního zahájení daňové kontroly, přičemž odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu i komentářovou literaturu. Uvedl však, že v posuzovaném případě správce daně v součinnosti s žalobcem učinili celou řadu úkonů a jednání, které následovaly krátce po sobě, nikoli s většími časovými rozestupy. O pouhé formální zahájení daňové kontroly se tedy nejednalo.

[7] Žalobcovu námitku ohledně nesprávnosti doručování písemností bez dalšího úkonu krajský soud vyhodnotil jako neopodstatněnou. Žalobce z toho rovněž odvozoval námitku podjatosti úřední osoby. Jmenovitě brojil žalobce proti doručování písemností v roce 2013 přímo J. S. Po dohodě o termínu projednání zprávy o daňové kontrole na den 5. 12. 2013 daňový poradce žalobce vypověděl dne 4. 12. 2013 plnou moc. Žalobce osobně požádal o možnost projednání zprávy v následujícím týdnu, neboť dne 5. 12. 2013 byl pracovně v Polsku. Jednání žalobce vyhodnotil správce daně podle úředního záznamu ze dne 9. 12. 2013 jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Dne 16. 12. 2013 přistoupil správce daně k místnímu šetření spojenému s doručením zprávy o daňové kontrole. Dne 17. 12. 2013 zprávu o daňové kontrole převzal nový zmocněnec žalobce M. K. Soud se ztotožnil se správcem daně a žalovaným v tom, že doručení proběhlo řádně a dne 17. 12. 2013 byla zpráva o daňové kontrole doručena. J. S. byl osobou určenou k doručování v souladu s úředním záznamem ze dne 23. 3. 2011. Žádného porušení právních předpisů se při doručení zprávy o daňové kontrole nedopustil. Správný byl i následný postup žalovaného, který v roční lhůtě pro pravomocné stanovení daně ve prospěch žalobce umožnil projednání zprávy o kontrole tak, aby žalobcova práva nebyla nijak zkrácena. Žalovaný dostál povinnosti spravedlivého procesu.

[8] Krajský soud po vyhodnocení informací ze správního spisu zjistil, že všechny písemnosti byly žalobci doručovány v souvislosti s jiným úkonem daňového řízení. Související námitku podjatosti shledal nedůvodnou. Rovněž námitky ohledně reklamy u FC Baník Ostrava, a.s. označil krajský soud za liché. K žalobcově argumentaci, že není jasné, které videozáznamy o zápasech správce daně zhlédl, krajský soud uvedl, že tyto informace jsou zjevné z tabulky ve zprávě o daňové kontrole. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2008, č. j. 2 As 59/2008 – 80 vyložil, že provádění důkazu videozáznamem představuje specifický případ ohledání. O něm je třeba podle povahy věci provést protokol nebo úřední záznam, přičemž v posuzované věci byly vyhodnocení reklamního plnění i podrobný rozbor učiněny v protokole o ústním jednání ze dne 20. 9. 2013, a to za účasti daňového poradce žalobce Ing. Rusňáka. Pravidlům k provádění důkazu videozáznamem tak správce daně dle krajského soudu plně dostál.

[9] Konkrétní námitku o nesprávném neuznání reklamy na fotbalovém zápase dne 25. 7. 2009 shledal krajský soud nedůvodnou, přičemž odkázal na výše citovaný protokol

o ústním jednání. Připomněl, že žalobce v průběhu celého daňového řízení nepředložil žádný důkaz, který by vyvrátil uvedené zjištění správce daně. Krajský soud se tak ztotožnil s hodnocením správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno, které na něm leželo v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu.

[10] Krajský soud dále uvedl, že svědecká výpověď otce žalobce K. K. a potvrzení FC Baník Ostrava, a.s. neprokázaly existenci reklamy na stadionu. Správce daně vzal výpověď K. K. za nedůvěryhodnou proto, že je otcem žalobce, a též proto, že vypověděl přítomnost reklamy na všech zápasech. Za použití fotografií FC Baník Ostrava, a.s. a videozáznamů z www.ivysilani.cz však bylo zjištěno, že na všech předmětných zápasech reklamní banner umístěn nebyl. Krajský soud uvedl, že nelze svědka hodnotit jako nedůvěryhodného jen s odkazem na to, že jde o otce žalobce. V daném případě však správce daně již zjistil, na kterých zápasech tvrzená reklama chyběla, a nepodložené konstatování svědka tuto skutečnost nemohlo vyvrátit. Krajský soud se proto ztotožnil s hodnocením výpovědi svědka správcem daně a žalovaným, s tím, že nebyla přesvědčivá a neměla dostatečnou vypovídací hodnotu. Rovněž žalobcem předložené písemné sdělení FC Baník Ostrava, a.s. nebylo s to prokázat oprávněnost daňových výdajů, neboť obsahovalo pouze konstatování, že v sezoně 2008-2009 byla žalobci poskytována reklama ve formě mobilního reklamního banneru, bez podrobnějších informací.

[11] V případě neprovedení výslechu svědka J. K. se krajský soud ztotožnil s argumentací správních orgánů ohledně jeho nadbytečnosti. Reklama byla poskytována společnostmi GENERAL FINANCE s.r.o. a PICOLO SOLUTION s.r.o., přičemž J. K. nebyl jednatelem ani jedné z nich. Námitku, že správce daně neumožnil žalobci unést důkazní břemeno, označil krajský soud za nepřípadnou. Připomněl, že žalobce byl poučen o povinnosti předložit důkazy k prokázání svých tvrzení, a následně k takovému prokázání byl opakovaně vyzýván. Krajský soud dále konstatoval, že námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí v části týkající se odpisů je neopodstatněná. Připomněl, že žalobce vznesl námitku až v žalobě, tudíž se k ní žalovaný ani správce daně nemohli vyjádřit. Nadto poukázal na skutečnost, že správní orgány neměly úřední povinnost se touto otázkou zabývat. Vysvětlil, že uplatnění odpisů je v dispozici daňového poplatníka a je dobrovolné. Správce daně není oprávněn do této jeho rozhodovací činnosti svévolně zasáhnout. Proto nemohl v souzené věci přijmout za žalobce rozhodnutí, že odpisy uplatní, v jaké výši, jakým způsobem a za jaká období.

[12] Následně se krajský soud vyjádřil k námitce, že při místních šetřeních byly prováděny fakticky výslechy svědků, a žalobce se jednání nemohl účastnit a klást jim otázky. Ze spisové dokumentace vyplynulo, že při místních šetřeních správce daně ohledně stavu nemovitosti některé osoby nejen předávaly dokumenty, ale rovněž vypovídaly, fakticky se tak jednalo i o ústní jednání se svědky, o němž měl být žalobce předem vyrozuměn a správce daně mu měl umožnit se ho zúčastnit a klást svědkům otázky. Podle krajského soudu šlo v daném případě o vadu řízení. Nicméně soud dospěl k závěru, že tato vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce v daňovém řízení ani v soudním řízení správním nenamítal, konkrétně ani obecně, že stav nemovitosti byl jiný, že provedl či neprovedl některé opravy či zhodnocení, věcně se nevyjadřoval. Sám žalobce původní stav nemovitosti nedoložil a správcem daně zjištěné skutečnosti v žalobě nikterak

nerozporoval. Správce daně původní a nový stav nemovitosti podrobil detailnímu dokazování a oba stavy v napadeném rozhodnutí popsal.

[13] Námitku nesprávného stanovení referenčních cen zhodnotil krajský soud jako nedůvodnou. Správce daně zjistil ceny, s nimiž porovnával ceny sjednané žalobcem s GENERAL FINANCE s.r.o. a PICOLO SOLUTION s.r.o. Tyto údaje zjistil správce daně přímo od FC Baník Ostrava, a.s. a uvedl konkrétní porovnávané případy. Z uvedeného je jednoznačné, že správce daně vybral právě ty případy, které jsou shodné či obdobné (reklama formou banneru 6 x 1 m na stadionu Bazaly na domácím zápase a k tomu otisk loga v bulletinu k domácímu zápasu). Závěrem krajský soud podotkl, že neprováděl žalobcem navržené důkazy výslechem u správce daně ohledně J. S. ani správním spisem Policie ČR a protokoly o výslechu svědků v trestním řízení, protože to bylo vzhledem k učiněným zjištěním nadbytečné. Krajský soud shrnul, že správní orgány vyvodily v souladu se zákonem správné skutkové i právní závěry, se kterými se soud ztotožnil.

II. Shrnutí argumentů v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[14] Proti rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítl, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, protože se krajský soud nezabýval jeho žalobními námitkami. V žalobě i v dalších podáních činil ústředním bodem prekluzi práva na vyměření daně z důvodu pochybení při ukončování daňové kontroly podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Krajský soud naproti tomu stěžovatelovu ústřední námitku vyhodnotil jako směřující proti formálnímu zahájení daňové kontroly, byť tímto směrem nebyla argumentace stěžovatele po celou dobu soudního řízení vedena. Krajský soud zpochybňoval skutečnosti, které nebyly mezi účastníky řízení sporné.

[15] Krajský soud se nevypořádal s tím, že správce daně podal na stěžovatele trestní oznámení. V odůvodnění rozsudku bylo uvedeno, že *„po podrobném prostudování daňového spisu soud zjistil, že napadená úřední osoba neměla osobní zájem na doměření daně, nic nenasvědčovalo tomu, že by zde byl „zkřivený“ poměr úřední osoby vůči žalobci“*. Soud neprovedl stěžovatelem navržené důkazy k podjatosti správce daně. Namísto řádného vypořádání relevantních stěžovatelových námitek opřel krajský soud své závěry ohledně nepodjatosti správce daně o neurčité zjištění, že správce daně v mnoha případech stěžovateli vyšel vstříc. Takové jednání správce daně je však dle stěžovatele jeho povinností. Rovněž krajským soudem nabízený argument o zapojení dalších osob do předmětné kontroly shledal stěžovatel nepřijatelným, neboť podjatost jedné z úředních osob nemůže být „smazána“ zapojením dalších úředních osob.

[16] Stěžovatel v žalobě namítl účelové zneužití práva správcem daně při projednání daňové kontroly, v jehož důsledku byl daňový výměr vydán předčasně, což nemohlo způsobit účinky podle § 148 daňového řádu. Pokud nedošlo k přerušení běhu lhůty vydáním platebního výměru, uplynula lhůta pro vyměření daně marně. K tomu stěžovatel poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005. Uvedenou námitku krajský soud nevypořádal, čímž zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek odůvodnění, a je naplněn důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[17] Stěžovatel dále zpochybnil závěry krajského soudu, který se ztotožnil s žalovaným v posouzení, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně existence reklamy. Stěžovatel uvedl, že z potvrzení FC Baník Ostrava, a.s. ze dne 19. 7. 2011, zřetelně vyplynulo, že stěžovatel na fotbalovém stadionu Bazaly společnosti FC Baník Ostrava, a.s. v sezóně 2008-2009 realizoval svou reklamu na Ski areál K., a že svědeckou výpovědí pana K. K. bylo potvrzeno uskutečnění reklam na všech zápasech. Správce daně však vyhodnotil tyto důkazy jako nevěrohodné, přičemž odkázal zejména na fotografie pořízené společností FC Baník Ostrava, a.s. Stěžovatel opakovaně namítal jak v rámci daňové kontroly, tak v rámci odvolání a následné žaloby, že důkazní hodnota těchto důkazních prostředků byla značně přeceněna. Předmětné fotografie nezachycovaly reálný stav během zápasů, nýbrž byly pořizovány před jejich uskutečněním, kdy všechny reklamy ještě nebyly na svých místech. Za těchto okolností nemohou být způsobilým důkazem neexistence reklamy během zápasů. Krajský soud však tuto námitku opomenul, pouze zopakoval závěry správce daně, resp. žalovaného, že potvrzení FC Baník Ostrava, a.s. i svědecká výpověď pana K. K. jsou nevěrohodné zejména z toho důvodu, že *„bylo jednoznačně prokázáno fotografiemi získanými od FC Baník Ostrava, a. s. a videozáznamy dostupnými na www.ivysilani.cz, že reklamní banner na všech domácích zápasech umístěn nebyl“*. Tím však krajský soud nevypořádal námitku nepoužitelnosti fotografií jakožto jediného prostředku zpochybnění důkazů poskytnutých stěžovatelem, resp. námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, který se zpochybněním fotografií rovněž nezabýval. I v této části tak krajský soud dle stěžovatele své rozhodnutí zatížil vadou nepřezkoumatelnosti.

[18] Stěžovatel dále namítl, že z rozhodnutí žalovaného při odkazu na dokazování videozáznamy není zřejmé, o které záznamy se jedná, jakož i to, že byly jako důkaz provedeny. V souladu se zásadami správy daní měl správce daně stěžovatele vyrozumět a umožnit mu účast na provádění důkazů. Správce daně provedení dokazování zhlédnutím videozáznamů nijak (protokolárně ani záznamem) nezachytil.

[19] K námitce nezachycení zhlédnutí videozáznamů protokolem či záznamem odkázal krajský soud na protokol o ústním jednání ze dne 20. 9. 2013, jehož příloha č. 12 obsahovala rozpis jednotlivých zápasů s vyznačením, které zápasy byly zhlédnuty, a kde byla reklama zjištěna. Na základě uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že pravidlům provedení důkazu videozáznamem správce daně plně dostál. Stěžovatel však poukázal na to, že zmiňovaný protokol nezaznamenával průběh sledování videozáznamů, nýbrž průběh ústního jednání konaného se stěžovatelem v čase po údajném zhlédnutí videozáznamů, jehož předmětem bylo seznámení stěžovatele s poznatky správce daně k prokazování daňové účinnosti výdajových položek za reklamu. Předmětný protokol 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. Kromě toho je stěžovatel rovněž přesvědčen o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu z důvodu, že se krajský soud nevyjádřil k námitce stěžovatele ohledně neumožnění jeho účasti při dokazování sledováním předmětných videozáznamů.

[20] Ne všechny reklamní bannery byly umístěny v dosahu kamer, což bylo doloženo svědeckou výpovědí Mgr. J. Z toho plyne, že pokud záznam ze zápasu reklamu stěžovatele nezachycoval, nelze to považovat za důkaz, že reklama nebyla realizována. Stěžovatel zároveň napadl průkaznost dokazování prostřednictvím fotografií vyhotovených společností FC Baník Ostrava, a.s. Připomněl, že již v odvolacím řízení poskytl důkaz - fotografii ze zápasu konaného dne 25. 7. 2009, z níž byl zřetelně patrný reklamní banner stěžovatele propagující SKI areál K. Správce daně přitom údajně videozáznam předmětného zápasu zhlédl a vyhodnotil jej tak, že reklama stěžovatele na něm realizována nebyla. Přitom 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. V případě, kdy jeden z videozáznamů existující reklamu stěžovatele nezachytil, nelze vyloučit, že k uskutečnění reklamy došlo i během ostatních zápasů, a to přestože reklamu ani ostatní videozáznamy a předložené fotografie nezachytily. V takové situaci správce daně nedisponoval žádným důkazem, že reklamy nebyly uskutečněny, a bylo tudíž jeho povinností provést další (stěžovatelem navrhované) důkazy.

[21] Stěžovatel dále namítal neprovedení jím navrhovaných důkazů svědeckými výpověďmi Ing. J. K. a Mgr. V. R. ze strany správních orgánů a potvrzené rozhodnutím krajského soudu s odkazem na jejich nadbytečnost. Správce daně nemohl předem hodnotit samotný obsah dosud neprovedené svědecké výpovědi. Přitom správní orgány dospěly k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, a to ohledně realizace a adekvátní výše ceny reklam. K tomuto závěru bylo možné dojít teprve po řádném provedení všech relevantních důkazních návrhů stěžovatele, což se nestalo. V tomto směru stěžovatel odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 – 71, z 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2004 – 75, a z 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016 – 45. Je tak naplněn důvod kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Stěžovatel v žalobě navrhoval provedení ještě dalších důkazů.

[22] Stěžovatel uvedl, že správce daně měl porovnávat referenční ceny podle smluv uzavřených mezi inzerentem a reklamní agenturou, nikoliv ceny podle smluv mezi inzerenty a FC Baník Ostrava, a.s. Stěžovatel vysvětlil, že o nesprávném určení referenčních cen svědčí rovněž informace zjištěná správcem daně ze svědeckého výslechu marketingové pracovnice společnosti FC Baník Ostrava, a.s. Mgr. Z. J., která ve své výpovědi uvedla, že cena za reklamu byla až 400 000 Kč za sezónu. Po vydělení této částky množstvím domácích zápasů v sezóně vychází cena reklamy za jeden zápas podstatně vyšší než maximální referenční cena zjištěná správcem daně.

[23] Stěžovatel rovněž namítal, že správce daně při určení referenčních cen nezohlednil podnikatelský záměr stěžovatele. Uskutečněná jednání o možnostech ubytování fotbalistů FC Baník Ostrava, a.s. v rekreačním areálu stěžovatele ve své svědecké výpovědi potvrdila svědkyně J., jejíž výpověď byla však ze strany správce daně hodnocena účelově k tíži stěžovatele. Především ale stěžovatel navrhoval k prokázání své motivace k uzavření smluv o reklamě, ke zdůvodnění rozdílnosti cen, jakož i k osvětlení, proč neuzavřel smlouvy o reklamě přímo s FC Baník Ostrava, a.s., svědeckou výpověď Ing. K. Ten mohl dle stěžovatele konkretizovat výpověď svědkyně J. Správce daně však jeho výpověď jako nadbytečnou odmítl, čímž stěžovateli znemožnil unést jeho důkazní břemeno. Krajský soud jeho postup bez řádného zdůvodnění aproboval, čímž zatížil své rozhodnutí vadou

nepřezkoumatelnosti. Toto pochybení naplňuje důvod kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[24] Ve věci bylo třeba 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. Odpisy hmotného majetku jsou daňově uznatelné náklady ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Tím by došlo k navýšení daňově uznatelných nákladů o jejich alikvótní část již za zdaňovací období, ve kterém byly náklady vynaloženy.

[25] Stěžovatel uvedl, že na podkladě zastřených svědeckých výpovědí správce daně zjistil, že stěžovatel na předmětné nemovitosti nevynakládal daňově účinné výdaje na jejich opravu, jak v daňovém přiznání tvrdil stěžovatel, a překvalifikoval je na technické zhodnocení. Správce daně tak zjištěné důkazy uplatnil v neprospěch stěžovatele, když jimi rozporoval tvrzení stěžovatele v daňovém přiznání. Jednalo se o důkazy podstatné pro rozhodnutí správce daně. Zjištění učiněná ze zastřených svědeckých výslechů stěžovatel rozporoval již v odvolání, kde namítal nepoužitelnost zjištění učiněných ze zastřených svědeckých výslechů. Nadto stěžovatel v rámci daňové kontroly předkládal množství dokladů právě k prokázání povahy uskutečněných stavebních úprav a navrhoval k tomu též svědeckou výpověď projektanta.

[26] Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu. Kasační stížnost považoval za irelevantní a navrhl ji zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[28] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost i pro nedostatek důvodů, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 - 71). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016 - 51). Podobně je např. již zmíněným rozsudkem č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 vymezena

nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost tak, že za nesrozumitelné je třeba obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. K nepřezkoumatelnosti rozsudků správních soudů i rozhodnutí správních orgánů je pak Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

[29] 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, pobočky v Olomouci ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 4/2015 – 33 zrušil a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení. V další obdobné věci Nejvyšší správní soud rozhodl stejně rozsudkem ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016 - 45. Nejvyšší správní soud se ve věci sp. zn. 2 Afs 203/2016 zabýval několika námitkami, které jsou obsaženy i v nynější kasační stížnosti. S právním názorem, který k těmto otázkám vyslovil, se Nejvyšší správní soud ztotožnil (s výjimkou hodnocení prekluze, viz níže, neboť ve věci sp. zn. 2 Afs 203/2016 se jednalo o daň za rok 2007 a v této věci sp. zn. 2 Afs 204/2016 se jedná o zdaňovací období roku 2009), neshledal důvod se od něj odchýlit a vychází z něj i v projednávané věci. Tento právní názor proto Nejvyšší správní soud nejprve rekapituluje.

[30] Nejvyšší správní soud v rozsudku z 12. 10. 2016, č. j. 2 Afs 203/2016 – 49 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 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 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 (krajský soud nereagoval na žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005 - 53, v němž tento soud vady při projednání zprávy o daňové kontrole označil za překážku vydání rozhodnutí). 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.

[31] Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud taktéž nedostatečně posoudil namítanou podjatost zaměstnance žalovaného J. S. Nesouhlasil 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, ve kterém poukázal na to, že tento pracovník učinil u Policie ČR

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.

[32] V předmětné věci doplatku daně za rok 2009 Nejvyšší správní soud odkazuje na § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP), podle kterého *„[p]okud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, 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.“* Podle odst. 2 první věty *„[b]yl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.“*

[33] Podle § 264 odst. 4 daňového řádu *„[b]ěh 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. Právní skutečnosti nově zakládající stavění 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.“*

[34] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *„[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“* Podle odst. 2 písm. b) *„[l]hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.“*

[35] V dané věci se jednalo o doplatek daně z příjmu za rok 2009, proto se v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu (účinného od 1. 1. 2011) na okamžik počátku běhu lhůty pro vyměření (doměření) daně uplatní předchozí právní předpis, a to § 47 odst. 2 ZSDP. Nicméně samotný běh a délka lhůty se od dne nabytí účinnosti daňového řádu (tj. od 1. 1. 2011) posuzují již podle daňového řádu.

[36] Nejvyšší správní soud podotýká, že s ohledem na § 47 odst. 1 ZSDP počala tříletá lhůta pro doměření daně běžet koncem roku, ve kterém vznikla daňová povinnost (viz nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008), tj. koncem roku 2009 a skončila dne 31. 12. 2012, tedy před vydáním platebního výměru ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1740140/13/3109-24801-800748. Avšak s ohledem na odst. 2 uvedeného ustanovení začala znovu běžet tříletá lhůta od 31. 12. 2010, neboť stěžovatel byl zpraven dne 6. 9. 2010

o zahájení řízení o doměření daně za rok 2009. Tato nová tříletá lhůta skončila v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu dne 31. 12. 2013. V prosinci 2013 byl stěžovateli doručen platební výměr ze dne 17. 12. 2013, proto v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu došlo k prodloužení uvedené tříleté lhůty o jeden rok, tj. do 31. 12. 2014. Rozhodnutí žalovaného z 2. 12. 2014 bylo stěžovateli doručeno dne 3. 12. 2014, a tudíž v souladu s § 148 odst. 1 a 2 daňového řádu mu byla pravomocně stanovena daň za běhu prekluzivní lhůty.

[37] Odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005 - 53 není případný ze dvou důvodů.

[38] Zaprvé v tomto rozsudku nebyla zkoumána otázka běhu prekluzivní lhůty v případě nezákonného daňového rozhodnutí (v rozsudku byl učiněn závěr, že *„[s]právce daně, který jako jediný podklad pro rozhodnutí použije zprávu o daňové kontrole, ale tu s daňovým subjektem projedná až po vydání rozhodnutí, zatíží řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*“).

[39] Zadruhé není správná domněnka stěžovatele, že by eventuálně nezákonné daňové rozhodnutí neprodloužilo dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu tříletou prekluzivní lhůtu o jeden rok. Nejvyšší správní soud v tomto směru odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29, ve kterém byl vysloven závěr, že *„zruší-li soud ve správním soudnictví takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením předtím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a vrátí-li soud věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, zůstávají účinky oznámení zrušeného rozhodnutí o odvolání na lhůtu pro stanovení daně i nadále zachovány.*“ V uvedeném rozsudku je též uvedeno, že *„ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu neváže prodloužení lhůty pro stanovení daně právě na existenci rozhodnutí, nýbrž na oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Mimo jiné i z toho je patrné, že účinek oznámení rozhodnutí o odvolání je ze své povahy jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy nastane. Ani v případě zrušení oznámeného rozhodnutí tudíž nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně. …To samozřejmě jen za předpokladu, že oznamované rozhodnutí ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu není úkonem toliko formálním, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. přiměřeně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006 – 106)…*“

[40] Nejvyšší správní soud dodává, že uvedené právní závěry se uplatní i při interpretaci a aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tedy při oznámení rozhodnutí o stanovení daně. V dané věci ani nebyl žalovaným zrušen daňový výměr správce daně ze 17. 12. 2013, tudíž tím spíše není důvodu zpochybňovat jeho účinek prodloužení lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že v předmětném daňovém řízení se nejednalo o formální zahájení kontroly, což je zřejmé z řady úkonů, které správce daně učinil v součinnosti se stěžovatelem a v návaznosti na uvedené ani oznamované rozhodnutí (daňový výměr ze 17. 12. 2013) nelze považovat za toliko formální úkon, jehož účelem by bylo dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně.

[41] Z uvedených důvodů se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu, že námitka prekluze vznesená stěžovatelem je nedůvodná. Nad rámec uvedených závěrů k otázce prekluze Nejvyšší správní soud uvádí, že daňové řízení je třeba vnímat jako jeden celek a i v odvolacím řízení lze odstraňovat vady řízení, k nimž došlo v prvním stupni, tedy i projednat zprávu o daňové kontrole, která nebyla řádně projednána před vydáním dodatečného platebního výměru – a to buď přímo odvolacím orgánem, nebo správcem daně, kterému to uloží odvolací orgán (viz § 115 odst. 1 daňového řádu).

[42] S ohledem na ostatní závěry, které ke stěžovatelovým námitkám učinil v rozsudku ze dne 12. 10. 2016, č. j. 2 Afs 203/2016 – 49, Nejvyšší správní soud shledal důvody pro zrušení napadeného rozsudku i v projednávané věci a jelikož rozhodnutí žalovaného trpí nezákonností, pro kterou bylo možno toto rozhodnutí zrušit již v řízení před krajským soudem, zrušil i rozhodnutí žalovaného (viz níže). 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 vychází též 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. Platební výměr dne 17. 12. 2013, č. j. 1740140/13/3109-24801-800748 vydal Ing. P. T. 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 to také 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 neměli důvod tuto skutečnost posuzovat – srov. § 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.

[43] Stěžovatel též namítal, že správce daně fakticky provedl místní šetření spojené s výslechem svědků, kterých neměl možnost se zúčastnit, jednalo se tak o nezákonně získaný důkazní prostředek – tím stěžovatel uplatnil kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. 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 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. Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009 – 91 učinil závěr, že *„provádí-li správce daně (ať již v prvním stupni, nebo odvolací orgán) místní šetření, jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je na místě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit.“*

[44] Nicméně Nejvyšší správní soud se ztotožnil s hodnocením identifikovaného pochybení krajským soudem. Přestože byla uvedeným postupem založena vada řízení, tato vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Stěžovatel skutečnosti zjištěné správcem daně během předmětných šetření nijak nerozporoval. Stěžovatel pouze zpochybnil (v odvolání a posléze i v kasační stížnosti) způsob získání informací, na podkladě kterých správce daně tvrzené výdaje stěžovatele na opravu nemovitostí překvalifikoval na technické zhodnocení. Ačkoli tedy zjištěné důkazy správce daně následně uplatnil v neprospěch stěžovatele, když jimi rozporoval tvrzení stěžovatele v daňovém přiznání ohledně povahy příslušných výdajů, samotný obsah informací poskytnutých během sporných šetření zjistil správce daně správně, a stěžovatel proti nim nic nenamítal. Jak v odvolání, tak v kasační stížnosti uváděl stěžovatel pouze nepoužitelnost těchto důkazů a z nich učiněných skutkových zjištění pro rozhodnutí ve věci. Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na to, že v rámci daňové kontroly k prokázání povahy uskutečněných stavebních úprav předkládal množství dokumentů a navrhoval rovněž svědeckou výpověď projektanta, z čehož dle něj plyne, že původní stav nemovitosti rozporoval. V tomto bodě však lze pouze konstatovat, že v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu „*správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo,*“ rozhodnutí, které důkazy provede, a jaké závěry z nich učiní tak záleží na správci daně. Nejvyšší správní soud uzavírá, že nepřítomnost stěžovatele neměla vliv na správnost zjišťovaných informací, přes formální pochybení při jejich získání tak uvedená vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[45] Stěžovatel dále namítl (jedná se svou podstatou o námitku ve vztahu k technickému zhodnocení domu č. p. 162 v Loučné nad Desnou), 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.

[46] 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. § 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 daňového řádu, 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 se v projednávané věci s těmito závěry ztotožnil.

[47] Nejvyšší správní soud vycházel v uvedené věci z rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně podle § 31 odst. 9 dříve účinného zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (obsahově totožného s § 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. Stěžovatel v daňovém přiznání tvrdil (a poté měl věrohodně prokázat) uplatnění výdajů v souvislosti s opravami nemovitosti č. p. 162 v X tak, aby byly daňově uznatelné podle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Tuto skutečnost se mu 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 2009 ani netvrdil. Krajský soud přiléhavě 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).*“

[48] Na základě těchto dříve vyslovených závěrů se Nejvyšší správní soud nyní ztotožnil s krajským soudem, že správce daně v rámci daňové kontroly nebyl povinen *ex officio* řešit a přezkoumávat potenciálně (fakultativně) uplatnitelné odpisy technického zhodnocení majetku. V této části proto rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nicméně Nejvyšší správní soud dodává, že pokud v následném odvolacím správním řízení stěžovatel blíže specifikuje a uplatní odpisy technického zhodnocení, žalovaný posoudí uznatelnost těchto odpisů (k tomu viz analogicky rozsudek Nejvyššího správního soudu z 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33, č. 3015/2014 Sb. NSS). V tomto směru Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 77/2012 - 31 z 29. 8. 2013, který byl publikován ve Sbírce Nejvyššího správního soudu pod č. 2962/2014 s právní větou: „*Smyslem a účelem § 26 odst. 5 a 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zajistit, že odepisován bude pouze majetek již skutečně pořízený a způsobilý k užívání za účelem dosahovat, udržovat nebo zajišťovat zdanitelný příjem. Uznatelnost odpisů nelze vyloučit jen proto, že poplatník majetek skutečně pořízený a způsobilý k užívání eviduje (a tedy nevyvstávají pochyby o tom, kdy byl pořízen a že je způsobilý užívání), avšak nesprávným způsobem, a v souvislosti s tím jej jako daňový náklad nesprávně uplatnil.*“ V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „*[u]platnění odpisů jako daňových výdajů (nákladů) znamená, že výdaj skutečně vynaložený v určitém zdaňovacím období za určité zákonem stanovené majetkové hodnoty poplatník uplatňuje rozloženě v čase po částech ve více po sobě následujících zdaňovacích období a nemůže jej uplatnit jednorázově v roce, v němž byl vynaložen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006 – 80, č. 1225/2007 Sb. NSS). Jinak se však od sebe*

svojí ekonomickou podstatou ani tím, jaký účel plní v systému daní z příjmů, výdaje uplatňované podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a podle ust. § 24 odst. 2 písm. a) citovaného zákona neliší, a proto není ani důvod k nim přistupovat odlišně nad rámec toho, co vzhledem k rozdílům mezi nimi stanoví zákon.
Smysl a účel ust. § 25 odst. 5 a 6 zákona o daních z příjmů je zřejmý. Zajistit, že odepisován bude pouze majetek již skutečně pořízený a způsobilý k užívání za účelem dosahovat, udržovat nebo zajišťovat zdanitelný příjem. Proto, kvůli přehledu o existenci majetku a časových parametrech jeho pořízení a uvedení do stavu způsobilého užívání, zákon stanoví, že musí jít o majetek u poplatníka evidovaný. Na druhé straně však citované ustanovení nelze vykládat jako svého druhu sankční normu, která má za cíl vyloučit uznatelnost odpisů jen proto, že poplatník majetek skutečně pořízený a způsobilý k užívání eviduje, a tedy nevyvstávají pochyby o tom, kdy byl pořízen a že je způsobilý užívání, avšak nesprávným způsobem, a v souvislosti s tím jej jako daňový náklad nesprávně uplatnil. Výdaj na pořízení uplatnil jako daňový výdaj v jednom zdaňovacím období místo, aby jej podle pravidel pro uplatnění odpisů rozložil na více zdaňovacích období po sobě jdoucích. Takový výklad, tedy vnímání ust. § 26 odst. 6 zákona o daních příjmů jako svého druhu sankční normy, by byl v rozporu s požadavkem vyjádřeným v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu, aby ustanovení daňových zákonů nebyla vykládána tak, že náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, byly z daňové uznatelnosti vyloučeny nebo jejich uznatelnost byla v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikována. Tento výklad by znamenal, že pochybení poplatníka při „nákladové" klasifikaci výdajů na pořízení určitých majetkových hodnot, tedy nesprávné posouzení, zda se jedná o výdaje podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, anebo o výdaje v podobě odpisů podle ust. § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, by jednou provždy vyloučilo uznatelnost takových nákladů, a mělo tedy jakýsi „kontumační" efekt. Takový výklad je z ústavních hledisek zcela nepřijatelný, již jen například proto, že v řadě ohledů nemusí být u určitých výdajů zřejmé a jednoznačné, zda mají být uplatňovány jednorázově, anebo formou odpisů. Po poplatnících nelze spravedlivě požadovat, aby veškerá rizika s tím spojená nesli oni. Uvedený výklad by pak svým „kontumačním" efektem vedl v řadě případů ke zdaňování příjmů, které ve skutečnosti dosaženy nebyly."

[49] Nejvyšší správní soud dodává, že byť uvedený rozsudek zpracovává skutkově jinou situaci, i v této věci platí závěr, že pokud je výdaj na pořízení (zde technické zhodnocení) nesprávně uplatněn jako daňový výdaj v jednom zdaňovacím období místo, aby byl podle pravidel pro uplatnění odpisů rozložen na více zdaňovacích období po sobě jdoucích, pak tato okolnost nevylučuje uznatelnost takových nákladů.

[50] Nejvyšší správní soud dále posuzoval námitky, které stěžovatel uplatnil k výdajům za reklamní plnění v daňovém období roku 2009 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, nelze 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, 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 technické zhodnocení nemovitosti - je to, zda stěžovatel o vynaložených výdajích na reklamu unesl důkazní břemeno dle § 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 2009 k výdajům za reklamní plnění uplatnil úhrady v období 23. 1. 2009 – 21. 12. 2009 u celkem 11 faktur, a to vždy ve výši 200 000 Kč za fakturu vystavenou společností GENERAL FINANCE s.r.o. (daň z přidané hodnoty ve výši 38 000 Kč), celkem tedy ve výši 2 200 000 Kč. Výdaje za úhrady uvedených faktur žalovaný neuznal v celkové výši 1 850 000 Kč – úhrady 3 faktur žalovaný neuznal v plné výši, úhrady 8 faktur uznal jen částečně ve výši 18 750 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 6 x 1 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.

[54] Nejvyšší správní soud poukazuje na okolnost konstatovanou též v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, že ve smlouvě o reklamě uzavřené dne 3. 4. 2008 mezi stěžovatelem jako objednatelem reklamy a společností PICOLO SOLUTION s.r.o. jako zhotovitelem a zajišťovatelem reklamy na období od 1. 4. 2008 do 30. 6. 2008, jakož i v obsahově totožné smlouvě o reklamě uzavřené dne 23. 6. 2009 (období 1. 7. až 31. 12.

2009) mezi stěžovatelem jako objednatelem reklamy a společností GENERAL FINANCE s.r.o. jako zhotovitelem a zajišťovatelem reklamy, bylo sjednáno, že součástí plnění zhotovitele jsou i doklady o plnění předmětu smlouvy a že bez realizování dohodnutých činností a doručení těchto dokladů objednateli se nepovažuje předmět smlouvy za splněný. Právo na vystavení faktury vznikalo až řádným splněním předmětu plnění. Dále bylo v obou smlouvách výslovně dohodnuto, že „[z]*hotovitel se zavazuje doručit objednateli doklady o plnění předmětu smlouvy, kterými se rozumí zejména fotodokumentace (popř. video nahrávky) dokládající plnění předmětu smlouvy a všechny materiály obsahující obchodní jméno nebo logo objednatele, a to nejpozději do deseti kalendářních dnů od uskutečnění plnění dle článku I. této smlouvy a poté je oprávněn vystavit objednateli konečnou fakturu.*“ Nejvyšší správní soud dodává, že jak jasně plyne u uvedených smluvních ustanovení, stěžovatel byl povinen platit faktury za poskytnutá reklamní plnění jen v případě, že uvedení zhotovitelé prokázali fotodokumentací nebo videonahrávkami umístění reklamního panelu o rozměru 6 x 1 m na stadionu. Stěžovatel nepředložil správci daně tyto doklady u všech faktur, které proplatil zhotovitelům a není zřejmé, proč tyto zaplatil, když dle uvedených smluv nebylo objednané plnění prokázáno a ani nevzniklo zhotovitelům právo vyúčtovat v takových případech jakékoliv plnění.

[55] Z fotodokumentace, jež je obsahem spisu, vyplývá realizace reklamy stěžovatele pouze v osmi zápasech Baníku Ostrava vs. FC Viktoria Žižkov (28. 2. 2009), vs. FC Viktoria Plzeň (4. 4. 2009), vs. FC Tescoma Zlín (26. 4. 2009), vs. SK Sigma Olomouc (23. 5. 2009), vs. 1. FC Brno (24. 8. 2009), vs. FK Teplice (26. 9. 2009), vs. FC Slovan Liberec (17. 10. 2009) a vs. SK Kladno (7. 11. 2009). 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 2008/2009 (tj. jaro 2009, reklama prostřednictvím společnosti GENERAL FINANCE s.r.o.) reklama na stadionu byla prokázána ve čtyřech případech a v podzimní části ligového ročníku 2009/2010 (tj. podzim 2009, reklama prostřednictvím GENERAL FINANCE s.r.o.) byla reklama zaznamenána také ve čtyřech případech.

[56] 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. 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.

[57] 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 v těchto případech podobná. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je proto nepravděpodobné, že by na základě téže smlouvy byl banner stěžovatele vidět jen v některých zápasech. Navíc, jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, bylo na stěžovateli, aby doklady obdrženými od zhotovitelů prokázal, že reklamní plnění bylo skutečně poskytnuto, a že měl právní důvod, resp. právní povinnost, předmětné faktury uhradit.

[58] 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.

[59] 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).

[60] 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. 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 (není doloženo

sjednanými doklady dle příslušných smluv) 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 nevyplývá (z fotografií je zřejmé, že reklamní bannery nebyly na stadionu, a tedy ani v místech označených v náčrtech). Těmito nepodloženými tvrzeními svědek znevěrohodnil pravdivost své výpovědi. Věrohodnost svědectví snižuje i sebejistota svědka zejména při výpovědi o umístění reklam na stadionu během zápasů v roce 2009 a to při značném časovém odstupu od dat zápasů (výpověď se uskutečnila dne 11. 10. 2013). 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 2009 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 reklamní agentury GENERAL FINANCE s.r.o., které 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 období roku 2009. 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 tedy 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. 2008 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 6 x 1 m za 55 000 Kč. Oproti tomuto správce zjistil, že stěžovatel v roce 2009 ve prospěch společnosti GENERAL FINANCE s.r.o. uhradil celkem 11 faktur vždy na částku 200 000 Kč (a 38 000 Kč daň z přidané hodnoty) za každou takovou fakturu, tj. celkem 2 200 000 Kč.

[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 by spíše logické, aby se stěžovatel 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 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 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. Zjevně tak oba tito smluvní partneři FC Baník Ostrava za celosezónní realizaci reklamy vynaložili výrazně nižší částky, než tomu bylo u stěžovatele prostřednictvím reklamní agentury. S nižším objemem vynaložených finančních prostředků, než to učinil stěžovatel (celkem 2 200 000 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 4000 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. 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 BlackCard 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 poukázal

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 2009. 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.

IV. Závěr a náklady řízení

[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. Jak již výše Nejvyšší správní soud uvedl, již v řízení u krajského soudu byly důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, Nejvyšší správní soud proto dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i toto rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 2 a § 78 odst. 5 s. ř. s.). V navazujícím řízení se tak bude žalovaný zabývat skutečnostmi týkajícími se námitky podjatosti úřední osoby Ing. J. S. Dále je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu v tom, že odpisy technického zhodnocení může stěžovatel uplatnit dodatečně. Žalovaný je taktéž vázán názorem, že stanovení referenčních cen výdajů za reklamu provedl správce daně nepřezkoumatelně. Žalovaný tyto vytčené nedostatky odstraní, bude-li pro to dán prostor zákonnou úpravou prekluzivních lhůt pro stanovení daně.

[70] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s., a to ve prospěch úspěšného stěžovatele proti žalovanému. Zástupce stěžovatele učinil v řízení před Nejvyšším správním soudem jeden úkon právní služby, kterým byla kasační stížnost [úkon podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. - advokátního tarifu]. Za to mu náleží odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu], k níž je třeba připočíst 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu; to činí

dohromady 3400 Kč. Zástupce je plátcem DPH, a částka náhrady se proto zvyšuje o částku 714 Kč odpovídající dani v sazbě 21 % dle zákona č. 235/2004 Sb., kterou je zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů, na částku 4114 Kč. Dále byl nákladem řízení žalobce též zaplacený soudní poplatek 5000 Kč podle položky č. 19 sazebníku soudních poplatků tvořícího přílohu zákona č. 549/1991 Sb. o soudních poplatcích.

[71] O náhradě nákladů řízení o žalobě rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., a to ve prospěch úspěšného stěžovatele proti žalovanému. Náklady stěžovatele v řízení před krajským soudem, zastoupeného advokátem, spočívaly v třech úkonech právní služby (převzetí zastoupení a dvě podání ve věci samé) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. - advokátního tarifu). Za to mu náleží odměna ve výši 3 x 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu], k níž je třeba připočíst 3 x 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu; to činí dohromady 10 200 Kč. Zástupce je plátcem DPH, a částka náhrady se proto zvyšuje o částku 2142 Kč odpovídající dani v sazbě 21 %, kterou je zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů, na částku 10 200 Kč. Dále byl nákladem řízení žalobce též zaplacený soudní poplatek 3000 Kč podle položky č. 18 bodu 2. písm. a) sazebníku soudních poplatků tvořícího přílohu zákona č. 549/1991 Sb. o soudních poplatcích.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. května 2018

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu