

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Ladislava Derky a Mgr. Evy Šonkové 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 19. 12. 2014, č. j. 33659/14/5200-20444-709739, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 10/2015 – 70,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 10/2015 – 70 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozsudkem ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 10/2015 – 70, zamítl Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“), žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2014, č. j. 33659/14/5200-20444-709739, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce, a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1739186/13/3109-24801-800748 (období únor 2008), č. j. 1739219/13/3109-24801-800748 (období květen 2008), č. j. 1739247/13/3109-24801-800748 (období červen 2008), č. j. 1739259/13/3109-24801-800748 (období srpen 2008), č. j. 1739285/13/3109-24801-800748 (období září 2008), č. j. 1739379/13/3109-24801-

800748 (období červen 2009), č. j. 1739392/13/3109-24801-800748 (období červenec 2009), č. j. 1739419/13/3109-24801-800748 (období prosinec 2009), č. j. 1739425/13/3109-24801-800748 (období leden 2010), č. j. 1739434/13/3109-24801-800748 (období únor 2010), č. j. 1739456/13/3109-24801-800748 (období duben 2010), č. j. 1739488/13/3109-24801-800748 (období červen 2010), č. j. 1739499/13/3109-24801-800748 (období červenec 2010), č. j. 1739511/13/3109-24801-800748 (období srpen 2010), č. j. 1739519/13/3109-24801-800748 (období září 2010), č. j. 1739531/13/3109-24801-800748 (období říjen 2010), č. j. 1739652/13/3109-24801-800748 (období listopad 2010) a č. j. 1739668/13/3109-24801-800748 (období prosinec 2010). Těmito platebními výměry byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) včetně penále za uvedená období.

[2] Dne 6. 9. 2010 byla u žalobce zahájena kontrola DPH. 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 výše uvedené platební výměry, proti kterým 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 19. 12. 2014 odvolání zamítl, a potvrdil napadená rozhodnutí správce daně ze dne 17. 12. 2013. Žalobou ke krajskému soudu ze dne 19. 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 vyhotovit protokol nebo provést 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 tvrdil 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.

[12] K námitce nesprávné interpretace smluv o reklamě krajský soud uvedl, že podle smluv uzavřených FC Baník Ostrava a. s. se společnostmi GENERAL FINANCE s. r. o. (čl. II smlouvy) a PICOLO SOLUTION s. r. o. (čl. I smlouvy) měla být reklama umístěna na všech zápasech. Podle smlouvy žalobce uzavřené s GENERAL FINANCE s. r. o. ze dne 23. 6. 2009 č. 32/2009 mělo být umístěno logo žalobce na stadionu Bazaly od 1. 2. 2009 do 30. 6. 2009 a v bulletinu měla být umístěna inzerce žalobce. Přitom se měl vždy objednatel (žalobce) vyjádřit k návrhu do dvou dnů od předložení, bez jeho souhlasu neměla být reklama poskytnuta. Podle smlouvy žalobce uzavřené s GENERAL FINANCE s. r. o. ze dne 23. 6. 2009 č. 16/2010 mělo být umístěno logo žalobce na stadionu Bazaly a v bulletinu měla být umístěna inzerce žalobce. Přitom se měl vždy objednatel (žalobce) vyjádřit k návrhu do dvou dnů od předložení, bez jeho souhlasu neměla být reklama poskytnuta. Smlouva byla platná od 1. 7. 2009 do 31. 7. 2009. Podle obou smluv součástí plnění byly doklady o plnění předmětu smlouvy, bez jejich dodání

není předmět smlouvy splněný (čl. 1.2 obou smluv uzavřených žalobcem). Podle smlouvy žalobce uzavřené s PICOLO SOLUTION s. r. o. ze dne 30. 4. 2008, č. 26/2008, platné od 1. 4. 2008 do 30. 6. 2008, mělo být logo umístěno nejméně na jednom zápase FC Baník Ostrava a měla být umístěna inzerce v bulletinu k domácímu zápasu. I podle této smlouvy mohla reklama být uskutečněna až po souhlasu žalobce s jejím vyobrazením. Právo na odměnu vznikalo rovněž podle této smlouvy až po řádném dodání dokladů o plnění (zejména fotodokumentace, videonahrávky). Žalobce v daňovém řízení dne 16. 3. 2012 k otázce, zda komunikoval s uvedenými společnostmi elektronicky, vypověděl, že myslí, že ne, neví to určitě. K dotazu správce daně žalobce uvedl, že faktury chodily poštou. Doklady o plnění ze strany GENERAL FINANCE s. r. o. a PICOLO SOLUTION s. r. o. žalobce v průběhu celého daňového řízení ani soudního řízení správního nedoložil, ani netvrdil, že jakékoliv kdy obdržel. Soud se ztotožnil se správcem daně a žalovaným v tom, že žalobce neprokázal reklamní plnění v plném rozsahu tak, jak je uplatnil v rámci daňových odpočtů.

[13] Krajský soud neshledal důvodnou námitku neústavnosti daňové kontroly pro nadměrný rozsah a délku. Uvedená kontrola nebyla jednoduchá, žalobcovo podnikání bylo poměrně rozsáhlé a zahrnovalo velké množství účetních případů a daňových otázek. Při objemu účetnictví žalobce a nesprávném daňovém uplatňování některých položek nemohla daňová kontrola probíhat krátce. O uvedeném svědčí celý daňový spis i množství námitek žalobce v průběhu daňového, potažmo následného soudního řízení. Po vyhodnocení celého daňového spisu krajský soud konstatoval, že řadu daňových otázek žalobce nesprávně posoudil a nebyly k nim dostatečné podklady. Správce daně proto musel sám i ze své iniciativy provádět složité dokazování. Kontrola byla prováděna za tři zdaňovací období (roky) na dani z příjmů a za všechna zdaňovací období daně z přidané hodnoty let 2008 a 2009.

II. Shrnutí argumentů v kasační stížnosti

[14] Proti rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítl, že rozsudek 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 - 53. 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. byla potvrzena existence 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, čemuž soud nevyhověl s odkazem na jejich nadbytečnost.

[22] Stěžovatel shledal dále důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. v tom, že krajský soud neměl posuzovat otázku neprokázání celého reklamního plnění, nýbrž měl zkoumat otázku odměny za nedělitelné plnění, resp. oprávněnost krácení odpočtu v případě pouze částečného uskutečnění nedělitelného plnění. S námitkou

nepřezkoumatelnosti úvah žalovaného se tak krajský soud nevypořádal. Žalovaný byl povinen odůvodnit, proč ve vztahu k zápasům s neprokázanou reklamou úplně odmítl nárok na odpočet DPH a neuznal ani alikvotní část odměny.

[23] Stěžovatel již v žalobě namítl porušení jeho ústavních práv spočívající v přílišné délce daňového řízení (více než tři roky) a ve velmi podrobném provádění daňové kontroly. Přitom věc stěžovatele nebyla zvlášť složitá a nevyžadovala rozsáhlé šetření. Stěžovatel již dříve vysvětlil, jaké překážky mu bránily v poskytování maximální součinnosti (mezi nimi zejména jeho podnikatelské aktivity ve více zemích EU a péče o dlouhodobě nemocného syna).

[24] Závěrem stěžovatel uvedl, že krajský soud překročil rozsah přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí tím, že posuzoval a rozporoval skutečnosti, které byly mezi účastníky řízení nesporné. Jednalo se o pochybení správce daně v závěru daňové kontroly, které konstatoval i žalovaný. Krajský soud přesto v odstavcích [42] až [44] napadaného rozhodnutí opětovně posuzoval otázku pochybení prvostupňového správce daně při doručování zprávy o daňové kontrole a s tím spojené fikce jejího projednání, přestože nebyly splněny podmínky ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatel vyslovil, že krajský soud uvedeným postupem zatížil své rozhodnutí vadou překvapivosti, přičemž se odvolal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78 a rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 15. 1. 2015, sp. zn. 25 Cdo 3504/2012. Skutečnost, že krajský soud nerozhodoval na podkladě skutkových zjištění ze spisu, a v řízení o žalobě stěžovatele přezkoumával a sám posuzoval rovněž skutečnosti nesporné, mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Rozhodnutí krajského soudu označil stěžovatel v důsledku toho za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí a konstatoval naplnění důvodu kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[25] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[26] 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.

[27] 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.).

[28] Nejvyšší správní soud v jiné obdobné věci stěžovatele, týkající se daně z příjmů za rok 2007, 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, týkající se daně z příjmů za rok 2008, 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 již vyslovil, se Nejvyšší správní soud nyní ztotožnil (s výjimkou hodnocení prekluze, viz níže, neboť ve věci sp. zn. 2 Afs 203/2016 se jednalo o daň z příjmů za rok 2007 a v této věci sp. zn. 2 Afs 205/2016 se jedná o DPH za výše vyjmenované měsíce roku 2008 až 2010), neshledal důvod se od něj odchýlit a vychází z něj i v projednávané věci. Tento právní názor proto Nejvyšší správní soud nejprve rekapituluje.

[29] 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.

[30] 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.

[31] Co se týče tvrzené prekluze, Nejvyšší správní soud v předmětné věci doplatků DPH za výše uvedené měsíce počínaje únorem 2008 a konče prosincem 2010 odkazuje na § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP), ve znění účinném do 31. 12. 2009, 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 povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.* Podle znění téhož odst. 1 účinného od 1. 1. 2010 „*[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.*“

[32] Podle § 264 odst. 4 daňového řádu, účinného od 1. 1. 2011, „[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.*“

[33] 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.*“

[34] V dané věci se jednalo o doměření DPH za jednotlivá měsíční zdaňovací období (viz výše), a to počínaje únorem 2008 a konče prosincem 2010, proto se v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu (účinného od 1. 1. 2011) na okamžik počátku běhu lhůty pro 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.

[35] Nejvyšší správní soud podotýká, že s ohledem na § 47 odst. 1 ZSDP počala tříletá lhůta pro doměření daně za výše uvedené jednotlivé měsíce v roce 2008 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 2008 a skončila dne 31. 12. 2011,

tedy před vydáním platebních výměrů ze dne 17. 12. 2013. 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 DPH. Tato nová tříletá lhůta skončila v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu dne 31. 12. 2013. V prosinci 2013 byly stěžovateli doručeny předmětné platební výměry 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 19. 12. 2014 bylo stěžovateli doručeno, a tudíž v souladu s § 148 odst. 1 a 2 daňového řádu mu byla pravomocně doměřena daň v prosinci 2014, tj. za běhu prekluzivní lhůty.

[36] Nejvyšší správní soud podotýká, že tím spíše neuplynula prekluzivní lhůta pro doměření DPH za výše uvedené jednotlivé měsíce v roce 2009. Co se týče jednotlivých zdaňovacích období roku 2010, daňová kontrola byla zahájena dne 23. 3. 2011, lhůta pro stanovení daně měla skončit dne 24. 3. 2014 (§ 148 odst. 1 daňového řádu), avšak s ohledem na doručení dodatečných platebních výměrů v prosinci 2013 (§ 148 odst. 2 daňového řádu) se lhůta prodloužila o jeden rok do 24. 3. 2015, tj. i v tomto případě byla pravomocně doměřena daň v prosinci 2014, tj. 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 svůj rozsudek 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 závěr, který ke stěžovatelovým námitkám učinil v rozsudku ze dne 12. 10. 2016, č. j. 2 Afs 203/2016 – 49, Nejvyšší správní soud ohledně vypořádání se krajského soudu s námitkou podjatosti zaměstnance žalovaného J. S., shledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku 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 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 výměry ze dne 17. 12. 2013 vydali za správce daně Ing. A. G. a 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] 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.

[44] Podstatou věci 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.

[45] 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 7500 Kč za jednu fakturu. 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. Stěžovatel v roce 2010 k výdajům za reklamní plnění uplatnil úhrady jedné faktury na 200 000 Kč (DPH 40 000 Kč) a tří faktur po 270 000 Kč (DPH vždy 54 000 Kč), přičemž žalovaný tyto úhrady neuznal. Od dne 1. 4. do 30. 6. 2010 stěžovatel sjednal se společností GENERAL FINANCE s. r. o. cenu 1 010 000 Kč hrazenou ve 4 splátkách. 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.

[46] 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.

[47] 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 totožných smlouvách o reklamě uzavřených dne 23. 6. 2009 (období 1. 7. až 31. 12. 2009) a dne 30. 3. 2010 (období 1. 4. až 30. 6. 2010) 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 ve všech 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 z 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.

[48] Z fotodokumentace, jež je obsahem spisu, vyplývá realizace reklamy stěžovatele v roce 2008 pouze ve dvou zápasech Baník Ostrava vs. FK Jablonec (1. 12. 2008) a Baník Ostrava vs. Sparta Praha (3. 11. 2008). Totéž pro rok 2009 plyne 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). Pro rok 2010 se jedná o jeden zápas Baníku Ostrava (20. 3. 2010).

[49] 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 společnosti PICOLO SOLUTION, s. r. o. reklama byla prokázána ve dvou případech. 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. V jarní části ligového ročníku 2009/2010 (tj. jaro 2010, reklama prostřednictvím společnosti GENERAL FINANCE s. r. o.) byla reklama na stadionu prokázána v jednom případu.

[50] 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.

[51] 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.

[52] 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.

[53] 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).

[54] 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 letech 2008 až 2010 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.

[55] 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 let 2008 až 2010. 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.

[56] 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 dodává, 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.

[57] Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěry krajského soudu uvedenými v odstavcích [57] až [62] - právo reklamní agentury na plnění vůči stěžovateli vznikalo až předložením dokladů o plnění. V tomto směru neodpovídá skutečnosti úvaha stěžovatele, že ve smlouvách byla sjednána odměna za nedělitelné plnění, jinými slovy, že výše odměny byla nezávislá na rozsahu poskytnutého plnění. Je správný závěr krajského soudu, že stěžovatel neprokázal, že mu bylo poskytnuto reklamní plnění, jak je uplatnil v rámci daňových odpočtů.

[58] K údajné neústavnosti daňové kontroly je Nejvyšší správní soud stejného názoru, jako krajský soud, že v daném případě se na straně stěžovatele nejednalo o jednoduchou daňovou věc. To je zřejmé z průběhu celého daňového řízení týkajícího se zdaňovacích období v letech 2008 až 2010, a to jak z pohledu daně z příjmu, tak i DPH, dále z rozsahu žalobcova podnikání a složitosti dokazování. Tím byla dána podrobnost provádění kontroly, ve které již vůbec nelze spatřovat neústavní element. V tomto směru byla i délka daňového řízení plně opodstatněná.

[59] Závěry krajského soudu obsažené v odstavcích [42] až [44] o řádném doručení zprávy o daňové kontrole dne 17. 12. 2013 neměly vliv na výsledek věci, což je zřejmé z odůvodnění tohoto rozsudku obsaženého v odstavcích [31] až [41] týkajícími se včasnosti doměření DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[60] Na základě výše uvedených úvah dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná (viz odstavce 30 a 42), 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 zabývat skutečnostmi týkajícími se námitky podjatosti úřední osoby J. S.

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

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

V Brně dne 21. června 2018

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu