ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **RAMI TRADE & INDUSTRY s.r.o.**
sídlem Blatnička 169, 696 71 Blatnička
zastoupený daňovým poradcem Ing. Pavlou Kvapilovou
sídlem Řeznická 1, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2018, č. j. 24321/18/5200-11432-701175,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 27. 7. 2018 doručenou zdejšímu soudu téhož dne domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2018, č. j. 24321/18/5200-11432-701175 (dále

jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob ze dne 14. 3. 2017:

- č. j. 1030842/17/3018-50523-707467, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 771 210 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 154 242 Kč;

- č. j. 1031271/17/3018-50523-707467, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 1 046 520 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 209 304 Kč;

(dále jen „dodatečné platební výměry“).

II. Obsah žaloby

2. Žalobce svůj velmi obsáhlý žalobní návrh, obsahově téměř shodný s návrhem týkajícím se doměřené daně z přidané hodnoty vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 31 Af 43/2018, vymezuje do celkově devíti žalobních bodů, když namítá nezákonný průběh daňové kontroly, nezákonné ne/ukončení daňové kontroly a nezhojení vady v odvolacím řízení, marné uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, vyjadřuje se k daňově uznatelným výdajům z přijatých plnění od dodavatelů FORT DRUM, a.s. a P. Z., neunesení důkazního břemene žalovaným ve věci dodavatele FORT DRUM, a.s., neunesení důkazního břemene žalovaným ve věci dodavatele P. Z., dále tvrdí neprovedení navržených důkazních prostředků, rozporuje závěry žalovaného ve vztahu k daňové uznatelnosti výdajů z poskytnuté světelné a statické reklamy a konečně poukazuje na nezákonné odepření práva na poskytnutí písemností z vyhledávací části spisu a jejich nepřeřazení do veřejné části spisu.

3. K nezákonnému průběhu daňové kontroly došlo v důsledku upření práva žalobce na ústní projednání výsledku kontrolního zjištění, který byl žalobci toliko předložen a nebyl řádně projednán, čímž došlo k porušení práva dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Správce daně odmítal žalobci poskytnout vyhledávací část spisu „Y“ a odmítal reagovat na konkrétní dotazy žalobce. K ukončení daňové kontroly došlo, aniž by řádně byla prošetřena podaná stížnost. V této souvislosti žalobce namítal také nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný rezignoval na vyjádření se k odvolacím námitkám.

4. Podle žalobce nebyla probíhající daňová kontrola řádně ukončena, neboť zpráva o daňové kontrole nebyla žalobci ani předložena k podpisu. Žalobce se vyhýbal jejímu podpisu z důvodu trvání na ústním projednání výsledku kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole. Není však pravda, že odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole. Správce daně se nevypořádal s tím, zda se jednalo o důvodné odepření podpisu. Ani žalovaný se k těmto námitkám v napadeném rozhodnutí nevyjádřil.

5. Ze strany správce daně došlo k účelovému zneužití práva při projednání zprávy o daňové kontrole, v důsledku čehož nedošlo k naplnění podmínek v materiálním smyslu pro prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu (tj. dodatečné platební výměry

byly vydány předčasně, a nedošlo tak k prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok). Takovou vadu nelze zhojit v odvolacím řízení před žalovaným.

6. V případě daňově uznatelných výdajů z přijatých plnění od dodavatelů FORT DRUM, a.s. a P. Z. má žalobce za prokázané uskutečnění reklamního plnění dle předložených faktur. Správní orgány svévolně hodnotily předložené důkazy, účelově odmítaly důkazy ve prospěch žalobce a z jejich hodnocení není zřejmé, co považují za prokázané a neprokázané. Žalovaný nereagoval na odvolací námitky, nevypořádal se se všemi odvolacími důvody a jeho závěry jsou nepřezkoumatelné z důvodu absence smysluplného odůvodnění.

7. Neunesení důkazního břemene u dodavatele FORT DRUM, a.s. nastalo v důsledku nesplnění povinnosti správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví). Není pravdou, že společnost FORT DRUM, a.s. popřela jakoukoliv faktickou realizaci a provoz reklamní činnosti a faktickou realizaci reklamy nepopřela ani společnost UDRE. Poskytnuté snímky jsou foceny v různých časových obdobích, nikoliv v jeden okamžik, jak tvrdí žalovaný. Žalovaný neunesl své důkazní břemeno, když neuvedl vážné a důvodné pochyby, jakož i neprokázal existenci skutečností rozporujících tvrzení žalobce. Žalobcem předložené důkazní prostředky byly úporně odmítány a tvrzení správních orgánů jsou účelová.

8. Obdobné argumenty uvedl žalobce také k neunesení důkazního břemene žalovaným ve věci dodavatele P. Z.

9. V případě navržených důkazů žalovaný použil účelové odůvodnění, proč tyto důkazy neprovedl, v důsledku čehož bylo žalobci znemožněno, aby unesl důkazní břemeno.

10. Žalobce nesouhlasí se závěrem, že by nebyl prokázán ani zjištěn konkrétní konečný dodavatel reklamních služeb, avšak z opatrnosti rovněž namítá nerozhodnost toho, zda deklarované plnění bylo skutečně poskytnuto subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech. Rozhodné je faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda tento náklad byl při splnění dalších podmínek daňové znatelnosti vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění, což nepochybně prokázáno bylo.

11. Písemnosti obsažené ve vyhledávací části spisu Y mohou obsahovat klíčové důkazy, žalobci však nebyly poskytnuty.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil podáním ze dne 19. 9. 2018, v němž navrhl podanou žalobu zamítnout. Vzhledem k rozsáhlosti samotné žaloby odkázal na napadené rozhodnutí, neboť drtivá většina argumentace žalobce je de facto totožná s jeho argumentací v odvolání. Konkrétně žalovaný nesouhlasí s tvrzeným svévolným hodnocením důkazních prostředků, ani s jejich účelovým hodnocením. Subjektivní nesouhlas žalobce s hodnocením důkazních prostředků nezakládá důvodnost žaloby. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce jednoznačně a prokazatelně seznámen v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu doručením výsledku kontrolního zjištění dne 28. 7. 2016, na což žalobce následně reagoval dvojím vyjádřením. Ve vztahu k neumožnění ústního projednání seznámení s výsledkem kontrolního zjištění žalovaný blíže odkázal na body 92 až 96 a 128 napadeného rozhodnutí. Daňová kontrola byla řádně ukončena a vyřízení stížnosti po jejím skončení není nezákonné, navíc se jednalo o obstrukční taktiku žalobce. Lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu neuplynula, jak tvrdí žalobce.

Žalobce měl možnost uplatnit ve zdaňovacích obdobích 2012 a 2013 daňovou ztrátu za zdaňovací období 2011, v souladu s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů proto lhůta pro stanovení daně neuplynula. Lhůta pro stanovení daně by uplynula dnem 3. 4. 2020. S ohledem na uvedené se v případě výpočtu lhůty pro stanovení daně neuplatní § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Žalovaný nemá za to, že by došlo k porušení zásady legality, vstřícnosti či součinnosti. Ani námitku týkající se poskytnutí písemností z vyhledávací části spisu nepovažuje žalovaný za důvodnou, neboť došlo k částečnému přeřazení písemností z vyhledávací části spisu do veřejné části a jejich poskytnutí žalobci. Ve vyhledávací části spisu zůstaly písemnosti, které jsou v projednávané věci irelevantní, neboť s ní nijak nesouvisí a nejsou využitelné coby důkazní prostředky. Žalovaný také setrval na závěru, že nebylo prokázáno faktické poskytnutí reklamních služeb deklarovaným dodavatelem FORT DRUM a poskytnutí reklamních služeb, resp. pronájem reklamní plochy deklarovaným dodavatelem P. Z. dle vystavených faktur. Správce daně prokazatelně vyjádřil své pochybnosti, čímž došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Není pravdou, že žalovaný v rámci odvolacího řízení přehodnocoval důkazní prostředky. Žalovaný vzal za prokázaný skutkový stav zjištěný správcem daně a s hodnocením důkazních prostředků provedeným správcem daně i s jeho závěry se ztotožnil. K uznání daňové účinnosti uplatňovaných nákladů je rozhodné nejen faktické vynaložení deklarovaného nákladu, ale také prokázání jeho realizace deklarovaným dodavatelem. V daném případě nebyl prokázán ani zjištěn faktický konečný dodavatel, který předmětné reklamní služby provedl, v důsledku čehož nebyl prokázán ani skutečný rozsah těchto prací, pročež nebylo možné uznat náklady za reklamní služby jako daňově účinné. K neprovedení důkazních prostředků žalovaný poukázal na velké množství důkazních prostředků, které bylo na návrh žalobce v průběhu daňového řízení provedeno. Pokud byl některý z navrhovaných důkazů odmítnut, byla tato skutečnost v napadeném rozhodnutí patřičně zdůvodněna. V neposlední řadě žalovaný nesouhlasil s tím, že nereagoval na jednotlivé odvolací námitky žalobce. Se stěžejními námitkami žalobce se přezkoumatelným způsobem vypořádal a není povinen vyčerpávajícím způsobem reagovat na každou námitku.

IV. Další procesní vyjádření

13. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 14. 11. 2018, v níž argumentoval obsahově shodně jako ve svém žalobním návrhu. Nadto žalobce nesouhlasil s výkladem žalovaného stran § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů Žalobce má za to, že by uvedeným výkladem bylo možné daň z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období stanovit bez ohledu na ne/zahájení daňové kontroly po dobu několika desítek let, pročež je výklad žalovaného absurdní a nepřijatelný. Navíc je aplikace předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů vyloučena, neboť mají být aplikována pravidla zakotvená v daňovém řádu.

14. Žalovaný se k replice žalobce vyjádřil v podání ze dne 12. 2. 2019, v němž rovněž setrval na svých tvrzeních obsažených ve vyjádření ze dne 19. 9. 2018.

V. Posouzení věci krajským soudem

15. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.

16. Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**. O žalobě soud rozhodl aniž by nařizoval jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s. ř. s.

17. Žalobce na několika místech svého žalobního návrhu namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí či nedostatečné vypořádání jím vznesených odvolacích námitek.

18. Soud se proto předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že se jí soud musí zabývat z úřední povinnosti nad rámec dalších uplatněných žalobních námitek. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat.

19. Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto tématu (např. rozsudky ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008-76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS) je zřejmé, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, například pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; pokud je jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním; pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. I nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je soudní judikaturou bohatě zmapována. Zmínit lze například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. Dle Nejvyššího správního soudu pak **pro posouzení přezkoumatelnosti správních rozhodnutí platí v podstatě stejné kautely, jako pro posouzení přezkoumatelnosti soudních rozhodnuti** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 As 163/2012-18).

20. Soud se s žalobcem tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí neztotožnil a napadené rozhodnutí považuje za plně přezkoumatelné. Napadené rozhodnutí je žalovaným pečlivě odůvodněno a žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi

klíčovými odvolacími námitkami žalobce. Není pravdou, že by žalovaný rezignoval na vypořádání odvolacích námitek. Krajský soud nesouhlasí se žalobcem v tom, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí opomenul některé tvrzení, neboť minimálně implicitně lze z napadeného rozhodnutí dovodit, jak se žalovaný s daným tvrzením žalobce vypořádal. Při tomto posouzení soud zohlednil rovněž celkovou délku napadeného rozhodnutí, jakož i délku podaného odvolání včetně jeho doplnění, přičemž je klíčové, aby se žalovaný vypořádal především se stěžejní argumentací žalobce, což v napadeném rozhodnutí učinil. Pokud by snad žalovaný nereagoval na určité dílčí tvrzení žalobce, neshledává v takovém postupu krajský soud nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, právě s ohledem na konkrétní specifika daného případu.

21. K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí lze dále uvést, že toto rozhodnutí žalovaného je postaveno na řádně uvedených ustanoveních zákona a v napadeném rozhodnutí se žalovaný vypořádal s posouzením zákonnosti prvostupňového rozhodnutí. Žalovaný také jasně uvedl, z jakých dokumentů (a dalších důkazních prostředků) při svém rozhodnutí vycházel. Nelze tak dospět k závěru, že by rozhodnutí žalovaného neobsahovalo zákonnou úpravu, o kterou se opírá, a neobsahovalo důkazy pro podporu skutečností, na kterých je postaveno, a následkem tohoto nedostatku by tak bylo nutné napadené rozhodnutí žalovaného považovat z tohoto důvodu za nepřezkoumatelné. O přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí svědčí i ta skutečnost, že žalobce s napadeným rozhodnutím bez jakýchkoliv problémů v žalobě argumentačně polemizuje, uvádí své právní názory odlišné od názorů žalovaného a celkově mu nečiní problém napadené rozhodnutí podrobit svému „přezkumu“ jako účastníku řízení.

22. Zdejší soud k uvedené námitce nepřezkoumatelnosti tedy na základě výše uvedených důvodů konstatuje, že ji shledává v této prvotní fázi nedůvodnou.

23. Spornou otázkou v projednávané věci je především to, zda v případě žalobce byly naplněny podmínky dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zda měly být žalobcem uplatněné náklady za světelnou reklamu a za pronájem reklamní plochy, resp. poskytnutí statické reklamy od deklarovaných dodavatelů FORT DRUM, a.s. a P. Z. uznány jako daňově účinné. Kromě toho však žalobce rozporuje samotný průběh daňové kontroly, její ukončení včetně vazby na marné uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daňové povinnosti, neprovedení žalobcem navržených důkazních prostředků, neposkytnutí písemností z vyhledávací části spisu či neunesení důkazního břemene žalovaným.

V. 1. Daňová kontrola

24. Žalobce v žalobním návrhu vymezil celkově tři žalobní body, které se vážou k daňové kontrole. Podle žalobce se daňová kontrola vyznačovala nezákonným průběhem, došlo k jejímu nezákonnému ukončení, resp. neukončení, v důsledku čehož marně uplynula lhůta ke stanovení daně.

25. Konkrétně žalobce v souvislosti s nezákonným průběhem daňové kontroly poukazoval na správcem daně upřené právo ústně projednat výsledek kontrolního zjištění.

26. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

27. Z textu daného ustanovení nevyplývá povinnost správce daně ústně projednat s daňovým subjektem výsledky kontrolního zjištění, nicméně s těmito výsledky musí být daňový

subjekt seznámen a má právo se k nim následně vyjádřit, jak dále uvádí § 88 odst. 3 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění.

28. Správce daně má dva způsoby, kterými může daňový subjekt seznámit s výsledkem kontrolního zjištění – ústní projednání s daňovým subjektem nebo zaslání daňovému subjektu (srov. ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář). V případě zaslání výsledku kontrolního zjištění je lhůta k vyjádření se k tomuto výsledku stanovena správcem daně automaticky.

29. V projednávané věci správce daně žalobci výsledek kontrolního zjištění zaslal, žalobci byl tento výsledek doručen dne 28. 7. 2016), přičemž žalobce následně využil svého práva a ke kontrolním zjištěním se vyjádřil. Na žádost žalobce následně správce daně stanovil termín osobního projednání seznámení s výsledkem kontrolního zjištění na den 31. 8. 2016, na němž žalobce žádal správce daně o vyjádření se k jednotlivým důkazním prostředkům ve vztahu k jejich dokazovací schopnosti a průkaznosti, přičemž správce daně odkazoval na jím provedené zhodnocení v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění.

30. Na tomto postupu správce daně soud neshledal žádné pochybení, nadto správce daně vyhověl žalobci a poté, co výsledek kontrolního zjištění žalobci zaslal, realizoval také jeho ústní projednání. Pro úplnost soud poukazuje na skutečnost, že žalobce využil rovněž svého práva vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění prostřednictvím vyjádření ze dne 26. 9. 2016. Zdejší soud má za to, že v dané věci byl naplněn smysl seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, tj. umožnit mu vyjádřit se k tomuto výsledku a dát mu prostor případně navrhnout další důkazy. Žalobce zdůrazňuje, že na ústním projednání seznámení s výsledkem kontrolního zjištění trval z důvodu objasnění zjevných nepravd, nelogičností a protichůdných tvrzení, které se na několika místech žalobního návrhu snaží ilustrovat, nicméně tak činí kopírováním určitých vět z odůvodnění předmětných písemností (seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, zpráva o daňové kontrole či napadené rozhodnutí) bez uvedení příslušného kontextu těchto vět, v důsledku čehož žalobcem citované pasáže mohou nabývat jiného významu, než v jakém byly použity v rámci příslušných pasáží těchto písemností.

31. Není pravdou, že by žalovaný či správce daně odmítali reagovat na konkrétní dotazy žalobce. Ze správního spisu vyplývá, že správní orgány na dotazy žalobce reagovaly, byť třeba odkazem na příslušnou pasáž seznámení s výsledkem kontrolního zjištění či posléze zpracované zprávy o daňové kontrole. Pokud snad žalobce nabyl toto přesvědčení na základě průběhu projednání zprávy o daňové kontrole, krajský soud k tomu uvádí, že z příslušných protokolů o průběhu těchto jednání lze naznat obstrukční jednání žalobce (o čemž ostatně svědčí samotné projednání této zprávy ve dvou dnech či čas ukončení projednání druhého z obou jednání, především ale způsob, jakým žalobce k projednání této zprávy přistoupil), na základě něhož správce daně postupoval vůči žalobci striktněji. Nelze proto souhlasit s obecným tvrzením žalobce, že by správce daně zcela nereagoval na dotazy žalobce nebo že nezahájil se žalobcem dialog.

32. Žalobce namítá rovněž ukončení daňové kontroly bez řádného prošetření stížnosti, přičemž se tato stížnost týkala nezákonného odepření a neposkytnutí písemností z vyhledávací části spisu.

33. Dle § 261 odst. 1 daňového řádu osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.

34. Podle § 261 odst. 4 daňového řádu stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.

35. Z legislativní úpravy institutu stížnosti byla následně vypuštěna právě poslední věta citovaného zákonného ustanovení.

36. K povinnosti správce daně vyčkat s ukončením daňové kontroly až do okamžiku projednání žádostí o prošetření vyřízení stížnosti Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71, že *„[e]xistuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jejž lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu.).“* Z uvedeného dle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že stížnost a žádost o prošetření vyřízení stížnosti jsou svou povahou opravné prostředky subsidiární, zbytkové, které slouží k ochraně práv účastníků řízení, pokud zákon nepředpokládá uplatnění jiných opravných prostředků. Opravným prostředkem, který slouží účastníkům řízení k tomu, aby brojili proti skutkovým a právním závěrům učiněných správcem daně při daňové kontrole, respektive v dodatečném platebním výměru, je primárně odvolání ve smyslu § 109 a násl. daňového řádu.

37. S ohledem na výše uvedené soud nepřisvědčil ani tomuto žalobnímu tvrzení žalobce. Především je potřeba zohlednit individuální okolnosti žalobcem uplatněné stížnosti, které vyvolávají značné pochybnosti o účelovosti jejího podání a snaze žalobce o uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Ostatně právě tento institut byl často daňovými subjekty zneužíván s cílem uplynutí prekluzivní lhůty, v důsledku čehož pozdější právní úprava již tuto povinnost vyřízení stížnosti nejpozději do ukončení daňové kontroly neobsahuje. Ze správního spisu plyne, že stížnost byla žalobcem uplatněna na v pořadí druhém jednání ke zprávě o daňové kontrole, přičemž se týkala postupu správce daně (ve vztahu k písemnostem ve vyhledávací části spisu), byla podána 4 hodiny po zahájení tohoto jednání a zároveň byla uplatněna více než šest měsíců po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Za této situace se podaná stížnost může jevit tak, jak byla vyhodnocena i správcem daně, tj. jako obstrukční taktika, nebylo tak nutné čekat na vyhodnocení této stížnosti a bylo možné daňovou kontrolu ukončit. Soud se ztotožňuje se žalovaným v tom, že lhůta pro vyřízení stížnosti je lhůtou pořádkovou a její nedodržení nepředstavuje překážku pro ukončení daňové kontroly. Samotná skutečnost, že správce daně nerozhodl před ukončením daňové kontroly o předmětné stížnosti, nepředstavuje v kontextu projednávané věci vadu řízení, která by měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé.

38. Pro úplnost soud připomíná, že je mu z jeho vlastní rozhodovací činnosti známo, že následně byla tato stížnost vyřízena, žalobce inicioval rovněž žádost o prošetření vyřízení stížnosti k žalovanému a o ponechání písemností a jejich neposkytnutí ve vyhledávací části spisu bylo rozhodováno rovněž v rámci řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem (k tomu viz žalobcem samostatně uplatněný žalobní bod posouzený zdejším soudem níže).

39. Zdejší soud proto za nedůvodnou pokládá námitku nezákonného průběhu daňové kontroly, neboť žalobce byl řádně s výsledkem kontrolního zjištění seznámen, nedošlo k upření jeho práv, a to ani při vyřizování žalobcem podané stížnosti.

40. Další okruh žalobních námitek souvisí s ukončením daňové kontroly, která podle žalobce nebyla ukončena řádně vzhledem k absenci předložení zprávy o daňové kontrole k podpisu, žalobci bylo upřeno právo na její ústní projednání a případné odmítnutí podpisu ze strany žalobce bylo důvodné.

41. Zprávu o daňové kontrole podepisuje dle § 88 odst. 4 daňového řádu kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

42. Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně podle § 88 odst. 5 daňového řádu do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

43. Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá dle § 88 odst. 6 daňového řádu vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

44. Žalobce sám ve svém žalobním návrhu uvedl vyhýbání se podpisu zprávy o daňové kontrole v průběhu jejího projednání, což vyplývá rovněž ze správního spisu. Pokud žalobce tvrdí, že tak činil z důvodu trvání na ústním projednání výsledku kontrolního zjištění, je toto tvrzení irelevantní pro projednání zprávy o daňové kontrole, neboť s výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen v souladu s příslušnými zákonnými ustanoveními (viz výše). V průběhu samotného projednání zprávy o daňové kontroly žalobce odkazoval na to, že správce daně nepřipustil, aby si v klidu přečetl zprávu o daňové kontrole a seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, v tomto seznámení absentují přezkoumatelné a pochopitelné kontrolní závěry, nýbrž obsahuje toliko nepodložené razantní spekulace bez racionální logické argumentace, a požadoval poskytnutí patřičných vysvětlení a odpovědí na své otázky. Správcem daně byly tyto skutečnosti vyhodnoceny za obstrukční, v důsledku jejichž opakování i během druhého projednání zprávy o daňové kontrole bylo jednání žalobce posouzeno jako odepření podpisu ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu. Byť žalobce s tímto postupem nesouhlasí, soud se s hodnocením správce daně ztotožnil, a to s ohledem na samotný průběh projednání zprávy o daňové kontrole zachycený v příslušných protokolech.

45. Soud nesouhlasí ani s tím, že by žalobci bylo upřeno právo na její ústní projednání, o čemž svědčí samotná dvě projednání zprávy o daňové kontrole dne 28. 2. 2017 a 9. 3. 2017. Bylo na žalobci, jakým způsobem přistoupí k projednání zprávy o daňové kontrole, nicméně opakování stále shodných argumentů nemůže bránit správci daně v tom, aby v daňovém řízení pokračoval a postupoval v souladu s již poukazovaným § 88 odst. 6 daňového řádu.

46. Pokud v této souvislosti žalobce dále namítá, že nedošlo k vypořádání se s tím, zda se jednalo o důvodné odepření podpisu, zdejší soud s tímto tvrzením nesouhlasí, neboť z napadeného rozhodnutí minimálně implicitně vyplývá, že se o důvodné odepření podpisu nejednalo, právě s ohledem na zákonný postup při seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění. V argumentaci správce daně a následně žalovaného krajský soud nespatřil ani žalobcem tvrzenou účelovost stran posouzení jednání dne 28. 2. 2017 i 9. 3. 2017. Konečně žalobce argumentoval porušením zásady zákonnosti, součinnosti a vstřícnosti ze strany správních orgánů, nicméně v rozebíraném postupu zdejší soud neshledal ani porušení těchto zásad, neboť správce daně i žalovaný postupovali v souladu s relevantními zákonnými ustanoveními, s cílem zjištění co nejúplnějšího skutkového stavu, za čímž provedli řadu žalobcem navrhovaných důkazů, se žalobcem patřičně komunikovali, jakož i se snažili zachovávat vůči žalobci vstřícný přístup, o čemž ostatně svědčí nařízené jednání k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění či projednání zprávy o daňové kontrole ve dvou dnech.

47. Na řádné ukončení daňové kontroly žalobce navázal námitku marného uplynutí lhůty pro stanovení daňové povinnosti. Žalobce má za to, že lhůta pro stanovení daně prekludovala, neboť nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly, v důsledku čehož vydané dodatečné platební výměry (které měly následně za to prodloužení lhůty pro stanovení daně o rok) byly předčasné.

48. Byť žalovaný v napadeném rozhodnutí neargumentoval § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, jak učinil ve svém vyjádření k žalobnímu návrhu, a byť v tomto směru vypořádal námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daňové povinnosti v napadeném rozhodnutí velmi úsporně, nepovažuje soud tento postup za vadu mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť z hlediska samotného posouzení toho, zda k uplynutí této prekluzivní lhůty došlo či nikoliv lze přisvědčit argumentaci žalovaného obsažené ve vyjádření k žalobě.

49. V tomto směru soud předně konstatuje, že ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je v případě lhůty pro vyměření daně speciální právní úpravou k procesní úpravě obsažené v daňovém řádu. Shodný závěr judikoval také Nejvyšší správní soud, a to například v rozsudku ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011-109. Obdobně lze poukázat také na odbornou literaturu k této otázce. Komentář k zákonu o daních z příjmů (PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů. Komentář. Praha: C. H. Beck, 2015) k tomuto uvádí: „*Ustanovení § 38r odst. 2 DPříj je speciální úpravou, představuje ve vztahu k ustanovení procesního daňového předpisu speciální právní úpravu lhůt pro vyměření daně. Pokud lze uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.*“

50. Dle § 34 odst. 1 věty prvé zákona o daních z příjmů lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

51. To má vliv na běh lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Dle § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.

52. Jelikož žalobce uplatnil daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2011 a tuto skutečnost ve svém vyjádření ani nerozporoval, mohl tuto daňovou ztrátu či její část uplatnit jako odpočitatelnou položku nejpozději ve zdaňovacím období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016. Vzhledem k zastoupení daňovým poradcem pak byl žalobce povinen podat řádné daňové tvrzení za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 do 1. 7. 2017. Lhůta pro stanovení daně by pak dle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula dne 1. 7. 2020. Tento den pak určuje lhůtu pro stanovení daně nejenom za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, ale také za předcházející zdaňovací období po uplatnění daňové ztráty včetně rozhodného období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 a od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013.

53. Není pravdou, že by na základě uvedeného výkladu bylo možné daň z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období stanovit bez ohledu na ne/zahájení daňové kontroly po dobu několika desítek let. V tomto směru lze odkázat na recentní judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, nebo ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40), který se otázkou žalobcem uváděného „řetězení“ lhůt pro stanovení daňové povinnosti zabýval a stanovil jasná pravidla, v jakém časovém období může k vyměření daňové povinnosti za určité zdaňovací období, v němž dochází k uplatnění daňové ztráty, dojít.

54. Na základě uvedeného soud proto nepřisvědčil námitce žalobce o uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť daň byla v projednávané věci stanovena v souladu se zákonnými ustanoveními upravujícími lhůtu pro její stanovení.

55. Nad rámec uvedeného posouzení soud pouze stručně uvede, že ani v případě postupu dle § 148 daňového řádu by nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daňové povinnosti. Daňová kontrola byla zahájena dne 16. 9. 2014, od 17. 9. 2014 tak začala znovu běžet lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Otázkou řádného ukončení daňové kontroly se zdejší soud již zabýval, přičemž dospěl k závěru, že k řádnému ukončení daňové kontroly došlo. Vydané dodatečné platební výměry ze dne 14. 3. 2017 tak nebyly vydány předčasně. Z tohoto důvodu došlo také k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tj. lhůta pro stanovení daně by uplynula dnem 17. 9. 2018. Napadené rozhodnutí však bylo vydáno již dne 28. 5. 2018, tj. před uplynutím této prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

V. 2. Neprovedené důkazy

56. Za nedůvodnou krajský soud shledal také námitku neprovedení žalobcem navrhovaných důkazů. Konkrétně žalobce rozporoval neprovedení opětovné svědecké výpovědi Ing. R.

C., dále navrhl provedení šetření u společnosti Eclipse PRINT a.s. a také šetření u místně příslušných správců daně společností ALCASERV, spol. s r.o., v likvidaci; COMMTEL CZ, a.s., v likvidaci; a ERISERV, spol. s r.o.

57. Ve vztahu k této žalobní námitce lze nejprve poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, dle něhož: *„[p]odle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu správce daně sice nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, avšak pouze tehdy, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, správce daně musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť správce daně by takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu poplatkům zákonem (viz např. rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71, nebo ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014 - 32).“*

58. K neprovedení důkazů v projednávané věci pak lze obecně uvést, že správce daně uskutečnil rozsáhlé dokazování, přičemž zohlednil jednotlivé důkazní návrhy žalobce a provedl mimo jiné řadu výslechů se žalobcem navrhovanými svědky. Také žalovaný v rámci odvolacího řízení provedl žalobcem navrhované důkazy. Pokud žalovaný následně nepřistoupil k provedení dalších žalobcem nově navržených důkazů, patřičně toto své rozhodnutí v napadeném rozhodnutí odůvodnil (s. 45 až 48 napadeného rozhodnutí). Lze proto konstatovat, že se žalovaný dostatečně vypořádal se všemi žalobcem navrhovanými důkazními prostředky. Krajský soud nemá za to, že by odůvodnění žalovaného stran neprovedení těchto důkazů bylo účelové a bylo vedeno tak, aby žalobci znemožnilo unést důkazní břemeno.

59. Soud na tomto místě souhlasí s neprovedením opakované svědecké výpovědi svědka Ing. R. C., neboť v rámci první svědecké výpovědi s tímto svědkem byly zjištěny relevantní skutečnosti související s danou věcí, žalobce byl této svědecké výpovědi účasten a byl mu dán prostor pro kladení vlastních dotazů. Krajský soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že by opětovný výslech navrhovaného svědka nikterak nevedl k dalšímu objasnění skutkového stavu nad rámec již zjištěných skutečností. Navíc podle názoru soudu žalobce ani dostatečně konkrétně nevysvětlil, jaké nové skutečnosti by opětovný výslech tohoto svědka měl přinést. Také případné šetření u společnosti Eclipse PRINT a.s. by bylo nadbytečné, jelikož v průběhu daňového řízení byly zjištěny skutečnosti, na základě nichž byly rozporovány tvrzení, která by provedením tohoto důkazu měla být podle žalobce zjištěna. Shodné závěry lze uvést také ve vztahu k šetřením u místně příslušných správců daně společností ALCASERV, spol. s r.o., v likvidaci; COMMTEL CZ, a.s., v likvidaci; a ERISERV, spol. s r.o. Provedení těchto důkazních návrhů by nepřineslo další zjištění rozhodná pro do té doby zjištěný skutkový stav.

V. 3. Vyhledávací část spisu

60. Žalobce v žalobním návrhu rozporoval také neposkytnutí písemností z vyhledávací části spisu Y, které dle něj mohou obsahovat klíčové důkazy, žalobci však nebyly poskytnuty.

61. K této žalobní námitce soud plně odkazuje na své rozsudky ze dne 26. 2. 2020, č. j. 31 A 217/2017-346 a 31 A 228/2017-270, v nichž za nezákonné zásahy shledal ponechání žalobcem požadovaných písemností [2 listů (2 stran) písemnosti poř. č. 14, 3 listů (6 stran)

přílohy č. 1, 14 listů (14 stran) přílohy č. 3, 4 listů (4 stran) přílohy č. 6, 8 listů (13 stran) přílohy č. 7, 2 listů (2 stran) přílohy č. 8, 7 listů (5 stran) přílohy č. 10, 5 listů (5 stran) přílohy č. 11 a 46 listů (46 stran) přílohy č. 14 písemnosti poř. č. 14 složky Y vyhledávací části spisu], jež mu byly poskytnuty nejpozději v průběhu odvolacího řízení, ve vyhledávací části spisu a neposkytnutí těchto písemností dříve. Naopak zdejší soud nepovažoval za nezákonný zásah ponechání písemností ve vyhledávací části spisu a jejich neposkytnutí žalobci, a to konkrétně písemnosti vedené pod poř. č. 1, 2, 7, 8, 9, 11, 13 a přílohy č. 1 (její část), 2, 3 (její část), 4, 5, 6 (její část), 7 (její část), 8 (její část), 9, 11 (její část), 12, 13 a 14 (její část) písemnosti vedené pod poř. č. 14 (v rámci odvolacího řízení následně součástí spisu jako D01 nebo DS1) složky Y vyhledávací části spisu, neboť tyto listiny neobsahují jakékoliv důkazy, které by následně mohly být využity jako důkazní prostředek pro stanovení daňové povinnosti.

62. Žalobními námitkami týkajícími se vyhledávací části spisu se proto zdejší soud podrobně nezabýval, neboť jejich podstata byla vyřešena již v rámci řízení před krajským soudem vedenými pod sp. zn. 31 A 217/2017 a 31 A 228/2017. Ve stručnosti krajský soud toliko uvádí, že v případě těch písemností, které byly žalobci poskytnuty až v průběhu odvolacího řízení, se jedná o procesní pochybení správce daně, které však nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť tyto písemnosti byly žalobci poskytnuty v průběhu odvolacího řízení a žalobce se s nimi mohl před vydáním napadeného rozhodnutí seznámit. Žalovaný tak uvedené pochybení správce daně napravil svým postupem. Písemnosti, které žalobci poskytnuty nebyly ani v rámci odvolacího řízení, byly v rámci řízení sp. zn. 31 A 217/2017 a 31 A 228/2017 posouzeny jako písemnosti neobsahující jakékoliv důkazy využitelné jako důkazní prostředek pro stanovení vlastní daňové povinnosti žalobce.

V. 4. Důkazní břemeno žalovaného

63. Žalobce ve dvou samostatných žalobních bodech namítá nejprve neunesení důkazního břemene žalovaného ve vztahu k jeho dodavateli FORT DRUM, a. s., následně ve vztahu k dodavateli P. Z., a to prostřednictvím shodných tvrzení. Správce daně dle něj nesplnil podmínky vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tj. vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví žalobce. Dalšími tvrzeními pak rozporuje konkrétní tvrzení žalovaného, jimiž žalovaný odůvodňoval přechod důkazního břemene zpět na žalobce.

64. Soud se proto dále zabýval tím, zda správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení žalobce a doklady jim předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, a zda se tudíž jedná o případ, kdy důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce, který tak byl povinen svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit.

65. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně naopak dle § 92 odst. 5

daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti; skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

66. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).

67. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předkládaných dokladů a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; veškerá zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

68. Konkrétně lze citovat také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71:

„*[31] Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.*

[32] Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních

dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.

(...)

[34] Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 d. ř. prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků)."

69. Rovněž lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, v němž Nejvyšší správní soud k důkaznímu břemenu dále uvedl: „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby" (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).*"

70. V projednávané věci správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 10. 7. 2015, č. j. 2516460/15/3018-60561-703396, uvedl několik tvrzení, na jejichž základě mu vznikly pochybnosti stran skutečné realizace předmětné reklamy dle předložených účetních dokladů. Dle čl. III Smlouvy o dílo se společností FORT DRUM, a.s. má být promítací matrice předložena nejméně 14 dnů před zahájením promítání, první faktura v rozsahu 1500 promítacích minut však byla vystavena již následující den po podepsání této smlouvy. V rozporu s touto smlouvou je tvrzení žalobce, že mu návrh reklamního vysílání zaslal P. Z., protože dle této smlouvy mělo být postupováno opačně, neboť FORT DRUM, a.s. se nezavázala k vytvoření reklamy, ale pouze k odvysílání reklamního návrhu. Ve smlouvě absentovalo ujednání, od čeho se odvíjí počet vysílaných minut reklamy. Faktury vystavené po 2. 5. 2013 jsou opatřeny nečitelným podpisem. Zástupce žalobce na jednání dne 16. 10. 2014 nevěděl, jak probíhalo vysílání reklamy v Ostravě a Olomouci. P. Z. nikdy nebyl v obchodním rejstříku zapsán v souvislosti se společností FORT DRUM, a.s., pročež je tvrzení jednatele žalobce (R. M.), že si tuto skutečnost ověřil z obchodního rejstříku, nepravdivé. Jediný člen představenstva a akcionář FORT DRUM, a.s. od 20. 7. 2010 do 29. 4. 2013 Z. N. nevěděl nic o činnosti této společnosti, neměl žádné relevantní informace o aktivitách této společnosti a byl bez jakéhokoliv rozhodovacího vlivu na činnost této společnosti. Totéž platí pro M. M., který se stal jediným členem představenstva a akcionářem od 30. 4. 2013. Z provedené výpovědi P. Z. je patrné, že si většinu skutečností nepamatuje. Smlouva o pronájmu reklamní plochy ze dne 13. 9. 2013

s P. Z. neobsahuje bližší identifikaci toho, o jak velkou plochu se jedná. V rozporu s touto smlouvou je tvrzení jednatele žalobce, že jejich reklamu zaslal P. Z. a žalobce ji odsouhlasil, neboť se v této smlouvě o poskytnutí reklamy vůbec nehovoří. Jednatel žalobce R. M. nadto ani nedoložil, že mu byl návrh reklamy zaslán emailem. Realizace dané reklamy nemohla vést ani ke zvýšení obratu, jak tvrdí žalobce, neboť nově získané firmy mají své sídlo jinde, než se nachází místa promítání reklamy, a s firmou Hörmann nastalo první uskutečnění zdanitelného plnění 3 dny po první reklamě, což je nemožné, aby tato spolupráce nastala v důsledku promítané reklamy.

71. Soud má za to, že správce daně dostatečně specifikoval konkrétní pochybnosti, na základě nichž požadoval po žalobci prokázání realizace předmětných reklamních služeb tak, jak byly uvedeny v předložených dokladech (jak ve vztahu ke společnosti FORT DRUM, a. s., tak ve vztahu k dodavateli P. Z.). Výzva k prokázání skutečností obsahuje „vážné a důvodné pochyby“, na základě nichž by žalobce měl požadované skutečnosti prokazovat. Z této výzvy lze vyčíst, jaké pochybnosti vedly správce daně k závěru o tom, že žalobce musí prokázat a doložit další skutečnosti nad rámec svého prvotního důkazního břemene. Žalobce věděl, co má dokazovat a proč to má prokazovat. Předmětná výzva k prokázání skutečností tak splňuje zákonem stanovené požadavky na to, aby důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce, na kterém bylo prokázání v této výzvě specifikovaných skutečností.

72. Ke konkrétním námitkám žalobce, které uvedl v rámci daného žalobního bodu, krajský soud pouze ve stručnosti uvádí, že ze spisového materiálu vyplývá popření spolupráce se společností FORT DRUM, a.s. ze strany společnosti UDRE, čímž bylo rozporováno faktické provedení reklamy touto společností. Podle žalobce přitom není důležité, zda faktickou realizaci reklamních služeb provedla společnost FORT DRUM, a.s. nebo její dodavatelé, nicméně s ohledem na výše vyjádřené pochybnosti správce daně bylo nezbytné vůbec prokázat, zda k faktické realizaci reklamních služeb ze strany FORT DRUM, a.s. vůbec došlo. Poskytnuté obrazové snímky, které jsou součástí správního spisu, neobsahují časovou identifikaci, tudíž nelze přisvědčit tvrzením žalobce stran jejich pořízení v různém časovém období a nikoliv v jeden časový okamžik. Z napadeného rozhodnutí nebo ze zprávy o daňové kontrole je rovněž patrné, na základě čeho správní orgány hodnotily svědeckou výpověď Ing. R. C. jako rozporuplnou. Z obou dokumentů nevyplývá ani to, že by žalovaný předložené důkazní prostředky hodnotil odlišně oproti správce daně.

73. Soud proto námitky žalobce směřující proti neunesení důkazního břemene žalovaným shledal nedůvodnými.

V. 5. Daňová uznatelnost deklarovaných výdajů

74. Konečně žalobce namítal splnění podmínek pro uznatelnost výdajů na reklamní plnění poskytované společností FORT DRUM, a.s. a P. Z. jako daňově účinných. Žalobce nesouhlasí se závěrem, že by nebyl prokázán ani zjištěn konkrétní konečný dodavatel reklamních služeb, avšak z opatrnosti rovněž namítá nerozhodnost toho, zda deklarované plnění bylo skutečně poskytnuto subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech. Rozhodné je faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda tento náklad byl při splnění dalších podmínek daňové znatelnosti vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění, což nepochybně prokázáno bylo.

75. Předmětem daně z příjmu právnických osob jsou dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.

76. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

77. Dle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

78. S ohledem na zákonnou konstrukci výpočtu daně z příjmu právnických osob proto správce daně a žalovaný přistoupili k prověřování nákladů a výnosů žalobce, aby tak zjistili základ daně, z něhož bude daň žalobce vypočtena.

79. Otázka důkazního břemene žalobce stran uplatněných výdajů (nákladů) byla rozebírána již výše, ve stručnosti lze pouze připomenout povinnost daňového subjektu daň přiznat a toto své tvrzení rovněž prokázat. Ne každý výdaj (náklad), který byl daňovým subjektem uplatněn, může obstát jako náklad daňově uznatelný. Existuje-li určitá pochybnost o uskutečnění nákladu, který byl deklarován daňovým subjektem, je na něm, aby správnost svého tvrzení prokázal dalšími důkazy. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014-28, „*daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo (1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, (2) v tvrzeném rozsahu a (3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech.*“

80. V souzené věci přitom správce daně disponoval pochybnostmi, zda žalobcem deklarované plnění bylo skutečně poskytnuto subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech (dodavateli FORT DRUM, a.s. a P. Z.).

81. Aby tedy žalobci byly uznány výdaje na reklamní plnění poskytované dodavateli FORT DRUM, a.s. a P. Z. jako daňově uznatelné, musel by unést důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že reklamní služby byly poskytnuty dodavateli FORT DRUM, a.s. a P. Z.

82. Ze správního spisu plyne, že správce daně považoval za neoprávněné uplatnění celkové částky ve výši 8 550 000 Kč (bez DPH) za poskytnutí světelné reklamy, neboť žalobce neprokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem FORT DRUM, a.s. Ve zdaňovacím období 2012 tak byla z daňově účinných nákladů vyloučena částka 4 050 000 Kč (bez DPH) a ve zdaňovacím období 2013 byla vyloučena částka 4 500 000 Kč (bez DPH). Ve zdaňovacím období 2013 byla dále vyloučena částka 1 000 000 Kč (bez DPH), jelikož žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění této částky za pronájem reklamní plochy, resp. poskytnutí statické reklamy, deklarovaným dodavatelem P. Z.

83. Z napadeného rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správní orgány nerozporovaly faktické poskytnutí reklamních služeb či nájmu reklamních ploch, nýbrž jejich poskytnutí tak, jak byly žalobcem dle předmětných daňových dokladů deklarovány.

84. V průběhu daňového řízení žalobce předložil další důkazní prostředky, které by měly prokazovat jimi deklarovaná tvrzení, nicméně ani tyto důkazy správce daně a žalovaného nepřesvědčily a nadále zachovaly jejich pochybnosti. Z hlediska zjištěných skutkových okolností lze odkázat na všechny skutečnosti zjištěné správcem daně a rekapitulované žalovaným chronologicky dle průběhu daňového řízení v napadeném rozhodnutí. Soud toliko upozorní na nejdůležitější zjištěné skutečnosti související s předmětným reklamním plněním pro žalobce.

85. Žalobce si na začátku daňového řízení vůbec nepamatoval bližší skutečnosti reklamního plnění v Olomouci a Ostravě, k plnění v Ostravě nic bližšího neuvedl ani v průběhu vedeného daňového řízení, k poskytnutí reklamy v Praze uváděl toliko obecné skutečnosti. Deklarovaný dodavatel FORT DRUM, a.s. se svým správcem daně nekomunikuje, na daních vykazuje vysoké nedoplatky a jeho sídlo má charakter virtuální adresy. V posuzovaných zdaňovacích obdobích byl jediným členem představenstva a akcionářem FORT DRUM, a.s. Z. N., následně M. M., nicméně oba k charakteru činnosti této společnosti ničeho nevěděli; generální plnou moc měl udělenou P. Z. Tato společnost se zabývá poskytováním světelné reklamy, pro své klienty však zabezpečuje pouze administrativní službu, ostatní činnosti pro ni zajišťuje společnost UDRE (na základě smlouvy o dílo a o výhradním zastoupení ze dne 25. 7. 2010), nicméně tato jakoukoliv spolupráci s FORT DRUM, a.s. popřela. Z provedené svědecké výpovědi zástupce společnosti UDRE vyplynulo, že žádná obchodní spolupráce s FORT DRUM, a.s. navázána nebyla. P. Z. v rámci výslechu uvedl, že se v žádném případě nepodílel na reklamním návrhu žalobce.

86. Uvedený zlomek zjištěných skutečností správcem daně stran předmětných reklamních transakcí je natolik závažný, že oprávněně zpochybňuje tvrzení daňového subjektu o tom, jak došlo k poskytování reklamních služeb resp. nájmu reklamních ploch od tvrzených dodavatelů FORT DRUM, a.s. a P. Z.

87. Pokud žalobce následně v průběhu daňového řízení předložil další důkazní prostředky, soud se ztotožňuje se závěry správních orgánů a nemá za to, že by těmito důkazy žalobce vyvrátil výše rekapitulované pochybnosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela konkrétně rozporoval tvrzení žalobce, které z dodatečně doložených důkazních prostředků dovozoval, tudíž tyto důkazy nevyvrátily existující pochybnosti správce daně. Obecně lze předložené důkazní prostředky zhodnotit tak, že se jednalo o obecnější tvrzní. Žalobcem uvedené skutečnosti pod čísly 1 až 12 v případě dodavatele FORT DRUM, a.s. a čísly 1 až 8 v případě dodavatele P. Z. tohoto žalobního bodu nepotvrzují to, že dané reklamní plnění bylo provedeno těmito tvrzenými dodavateli v rozsahu vymezeném na předmětných fakturách. Žádný z těchto bodů skutečně neprokazuje faktické dodání reklamního plnění tvrzenými dodavateli, zvlášť ve světle zjištěných skutečností správcem daně a žalovaným. Cituje-li žalobce zjištění správce daně učiněná v průběhu daňové kontroly, je nutno dodat, že tak často činí bez citace širšího kontextu, který správce daně použil k dalšímu doplnění své argumentace. Není přitom na správních orgánech, aby prokazovaly, které jiné subjekty dané plnění skutečně realizovaly. Nadále v průběhu daňového řízení žalobce nevyjasnil ani to, jak konkrétně byla sjednána cena za poskytnuté reklamní služby či plnění, stejně jako blíže nepředložil detaily ze vzájemné spolupráce se svými dodavateli FORT DRUM, a.s. a P. Z. (komunikace před uzavřením předmětné smlouvy, diskuse nabídky, apod.). Konkrétně například žalobce doložil fotografie prokazující realizaci daného reklamního plnění, nicméně z těchto fotografií nevyplývá datum jejich pořízení, nelze tak osvědčit tvrzení žalobce, že dané fotografie vypovídají o realizaci reklamního plnění v průběhu všech předmětných zdaňovacích období.

88. Soud v postupu správních orgánů při provádění dokazování a jejich hodnocení neshledal pochybení. V tomto směru lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publikovaný pod č. 666/2005 Sb. NSS, dle něhož: *„soud není oprávněn přezkoumávat postup správního orgánu při hodnocení důkazů podle ust. § 2 odst. 3 daňového řádu, neboť soud svou úvahou nemůže nahrazovat úvahu správního orgánu a*

z provedených důkazů vyvodit jiné závěry a jiná právní zjištění. Soud může pouze posoudit, zda při hodnocení důkazů správní orgán dostatečným a zákonným způsobem zjistil skutkový stav věci, zda právní zjištění, které z takto zjištěného skutkového stavu dovodil, není s tímto skutkovým stavem v rozporu. Hodnocení důkazů je ve výlučné pravomoci správního orgánu, přičemž správní orgán hodnotí důkazy podle své úvahy, když meze uvážení jsou dány ust. § 2 odst. 3 daňového řádu." Není pravdou, že by správce daně účelově odmítal veškeré žalobcem předložené důkazní prostředky, tyto byly správcem daně řádně vyhodnoceny, nedošlo tak ani k porušení závěrů plynoucích z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, ve vztahu k zásadě volného hodnocení důkazů.

89. Lze proto uzavřít, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, když neprokázal poskytnutí reklamních služeb deklarovanými dodavateli v tvrzeném rozsahu. Žalobce tak nesplnil podmínky pro to, aby předmětné výdaje na dané reklamní plnění byly daňově uznatelné, v důsledku čehož došlo oprávněně k navýšení daňové povinnosti žalobce.

VI. Shrnutí a náklady řízení

90. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.

91. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. října 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.