



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: CZT a.s., IČ 25272322**, se sídlem Bratřanců Veverkových 396, 530 02 Pardubice, **zastoupeného: JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem**, se sídlem Šaldova 34/466, 186 00 Praha, **proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 31.3.2015, č.j. 9615/15/5200-11432-701175,**

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí odvolacího finančního ředitelství ze dne 31.3.2015, č.j. 9615/15/5200-11432-701175, se v části výroku, kterým bylo změněno penále podle § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků ve výši 5% z doměřené daňové ztráty z částky 497.916 Kč na částku 475.772 Kč a v části týkající se určení splatnosti tohoto penále ve výši 475.772 Kč, pro nezákonnost zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žaloba se ve zbývajících částech směřujících proti rozhodnutí žalovaného o doměření daňové ztráty žalobce z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.7.2005 do 30.6.2006 zamítá.**
- III. **Žalovaný je povinen do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobci k rukám jeho právního zástupce JUDr. Jiřího Vaníčka, advokáta, náhradu nákladů řízení ve výši 12.148 Kč.**

Odůvodnění:

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byl podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmu“) a podle zákona č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) změněn odvoláním žalobce napadený dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob a dodatečný výměr na zrušení daňové ztráty z příjmu právnických osob za zdaňovacích období od 1.7.2005 do 30.6.2006, tj. rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 6.5.2010, č.j. 114553/10/248912604202 (dále jen „rozhodnutí správního orgánu I. stupně“ nebo jen „platební výměr“), a to tak, že žalobci byla doměřena dle § 38n zákona o daních z příjmu daňová ztráta z příjmu právnických osob nižší o částku 9.515.450 Kč a byla zrušena doměřená daň z příjmů právnických osob v částce 636.960 Kč, přičemž nově stanovená daňová ztráta činila 442.886 Kč. Současně žalovaným rozhodnutím bylo změněno penále podle § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků ve výši 5% z doměřené daňové ztráty z částky 497.916 Kč na částku 475.772 Kč a byla zrušena částka penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků ve výši 20% z doměřené daně ve výši 127.392 Kč, přičemž byla stanovena splatnost tohoto penále v náhradní lhůtě, a to do 15 dnů od nabytí právní moci tohoto rozhodnutí na příslušný účet správce daně.

Žalobce ve velmi rozsáhlé žalobě (63 stran textu), navíc několikrát doplňované (doplnění žaloby ze dne 26.11.2015 na č.l. 127 a násl., „rozvedení žalobního bodu v žalobě proti rozhodnutí žalovaného“ ze dne 26.1.2016 na č.l. 131 a násl., „rozvedení některých žalobních námitek“ ze dne 19.2.2016 na č.l. 202 a násl. soudního spisu.), uvedl značnou řadu námitek proti žalovanému rozhodnutí, které z velké části převzal z odvolání, v žalobě je zopakoval, přičemž tyto námitky zahrnují další dílčí námitky a rozsáhlou argumentaci. Stejným způsobem vymezil žalobní námitky v obdobné věci řešené podepsaným soudem pod sp. zn. 52Af 17/2015, kdy se jednalo o stejnou podstatu sporu mezi žalobcem a žalovaným, a to zda žalobce přijal zdanitelná plnění v podobě reklamních služeb jím deklarované ve fakturách, s tím rozdílem, že v této jiné, ale obdobné věci, se jednalo o nikoliv daň z příjmu, ale o daň z přidané hodnoty (kasační stížnost proti rozsudku vydaném v této věci podepsaným soudem pod sp. zn. 52Af 17/2015 NSS zamítl rozsudkem ze dne 16.11.2016, č.j. 7 Afs 156/2016 – 59, přičemž v tomto rozsudku se NSS ztotožnil s názorem krajského soudu uvedeného v rozsudku ve věci sp. zn. 52Af 17/2015, který se týkal otázky požadavků na rozsah vypořádání námitek proti rozhodnutím orgánů veřejné moci /srov. bod 47 rozsudku NSS ze dne 16.11.2016, č.j. 7 Afs 1256/2016 – 59/). Proto ještě před uvedením žalobních bodů obsahujících rozsáhlé žalobní námitky a vlastní argumentaci krajského soudu považuje soud se k této obdobné rozsáhlé žalobě vyjádřit podrobněji, neboť je krajskému soudu známo, že právě tento velký rozsah námitek žalobce je uváděn v obdobných žalobách, zejména advokátem zastupujícím žalobce tak, že následně namítá buď nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného o odvolání, či následně nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu o žalobách proti těmto rozhodnutím správního orgánu, ve kterých právě vytýká orgánům veřejné moci, že se nevypořádaly se všemi jeho námitkami. Úvodem je třeba k tomu uvést, že v dané věci se jedná nesporně o případ velmi „rozkošatělé“ žaloby, když za „košatou“ žalobu lze považovat již takovou, která má 18 stran (srov. rozsudek NSS ze dne 11.6.2014, č.j. 10Afs 18/2015 – 48).

Proto na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánu veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku:

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku:

Podle rozsudku NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 (srov. též rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 9 Afs 70/2008-13) „povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Van de Hurk v. Nizozemí*). Námitku lze vypořádat i tak, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní a tím - minimálně implicitně – námitku vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí soudu nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto požadavek by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, dostupný na www.nssoud.cz). Akceptována je odpověď implicitní i Ústavním soudem (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11.3.2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7.5.2009, sp. zn. II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, nálezy ze dne 12.2.2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Obdobně se k této otázce staví i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky ze dne 29.3.2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6.6.2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3.7.2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Skutečnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práva na spravedlivý proces. Toto právo nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20.10.2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>). “

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 14.5.2015, č.j. 7 As 83/2015-56:

„Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz>, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb.NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 – 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 – 75, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí však není povinností soudu se v odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým dílčím skutečnostem, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, či rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 19. 4. 1994 ve věci Van de Hurk v. The Netherlands, stížnost č. 16034/90, dostupný na <http://hudoc.echr.coe.int/>).“

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou –li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18.11.2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11.3.2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7.5.2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29.3.2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3.7.2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28.5.2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

Povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznámá, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013-33, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek

pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitosti rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

V rozsudku č.j. 2 Afs 7/2015-73 NSS výstižně a stručně k rozsahu přezkumu ve správním řízení či v soudním řízení ve správním soudnictví uvedl:

„Ve vztahu jak k napadenému rozsudku, tak k rozhodnutím správních orgánů uplatnil stěžovatel námitky nepřezkoumatelnosti. Lze s ním jistě souhlasit, že nelze přistoupit k věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí, pokud toto nesplňuje formální předpoklady přezkoumatelnosti. Nicméně tento obecný postulát nelze vykládat tak, že soud (ať již krajský soud ve vztahu k napadenému rozhodnutí správního orgánu, nebo zdejší soud ve vztahu ke krajskému soudu) bude automaticky rušit každé rozhodnutí, které se nevypořádá bezesbýtku s celou odvolací, resp. žalobní argumentací. Docházelo by tak ke zcela absurdním rozhodnutím zejména v případech, kdy je přezkoumávané rozhodnutí věcně správné a nebyla řádně nebo vůbec vypořádána dílčí námitka, která by však nemohla mít i v případě důvodnosti vliv na zákonnost samotného rozhodnutí.“

Pokud je „rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“ (rozsudek NSS ze dne 27.7.2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, publikovaný pod č. 1350/2007).

K otázce, jaké minimální kvality musí odůvodnění (ať už soudního, či správního) rozhodnutí vykazovat, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28.5.2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, vyslovil, že „[p]řestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.“

Obdobně se z rozsudku ze dne 25.3.2010, č. j. 5 Afs 25/2009 - 98, publikovaného pod č. 2070/2010 Sb. NSS, podává, že „[s]oud, který se vypořádává s (...) argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (...). Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno.“

V neposlední řadě je nutné uvést i konkrétní příklad „zaplevelené“ žaloby a následného jeho hodnocení v judikatuře NSS, a to např. v rozsudku ze dne 11.6.2014, č.j. 10 Afs 18/2015-48: „[34] Žaloba podaná u krajského soudu byla v skutku rozsáhlá, obsahovala 18 stran textu a více než 100 odstavců. V takovémto případě krajský soud nemusí nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou, ale naopak proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného. Jak k tomu trefně u vádí Ústavní soud (v nálezu

krajským soudem správně citovaném), „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ [nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), věc M. CAMBELL & SONS LIMITED, bod 68, srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014 – 43, věc To & Mi Vdf., bod 41, ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012 – 50, věc SAFINA, bod 21, ze dne 6. 6. 2013, čj. 1 Afs 44/2013 – 30, věc SOLARPARK gama, bod 41, ze dne 3.7.2013, čj. 1 As 17/2013 – 50, bod 17, nebo ze dne 25.2.2015, čj. 6 As 153/2014 – 108, bod 37].

[35] Pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovalo k nekonečnému „ping pongu“ mezi Nejvyšším správním soudem a soudy krajskými.“

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20.10.2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2.7.2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29.5.2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Žalobní argumentace obsahuje v podstatě shodné námitky uvedené již v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, proto krajský soud uvádí stručným způsobem obsah žalobních bodů:

V části II. žaloby uvedl žalobce žalobní body pod písmeny A až H, přičemž v těchto žalobních bodech je obsažena řada obsáhlých námitek těchto bodů se týkajících. Jedná se o následující žalobní body:

- A) nesprávné vyhodnocení svědeckých výpovědí,
- B) nedostatečná reprezentativnost vzorku a výběr svědků,
- C) předvolání svědků a jejich vliv na výpovědi,
- D) průběh svědeckých výpovědí a otázky pokládané správcem daně,
- E) četnost provádění výslechů,
- F) nesprávné vyhodnocení obchodních zástupců LETKA TEAM a.s., a nevyslechnutí všech obchodních zástupců,
- G) nesprávné vyhodnocení svědků A.P. a I.R.,
- H) neprovedení dalších svědeckých výpovědí a dalších důkazů,
- I) porušení dvojinstančnosti řízení,
- J) fakturování pozadu a dvojí zdanění,
- K) účelovost předložení CD a nevypořádání se s některými důkazy,

- L) nepřezkoumatelnost výroku napadeného rozhodnutí
- M) penále,
- N) neprovedení výsledků J.U.,
- O) rozpor v tvrzeních žalovaného ohledně daňové ztráty.

V části III. uvedl žalobce „další žalobní body“, a to „z procesní opatrnosti“, kdy uplatnil i žalobní body, k nimž se již kasační soud v řízení o kasační stížnosti proti předchozímu rozsudku krajského soudu vyjádřil (jednalo se o rozsudek NSS ze dne 11.10.2013, č.j. 8 Afs 39/2012 – 126, kterým byl zrušen předchozí rozsudek krajského soudu ze dne 29.3.2012, č.j. 31 Af 55/2011 – 18, jímž byla žaloba proti předchozímu rozhodnutí správce daně zamítnuta). V části III. tak žalobce uvedl žalobní body

- A) přenesení důkazního břemene,
- B) nezákonnost daňové kontroly a námitka vytýkacího řízení,
- C) řetězec subdodavatelských stavů,
- D) nezákonnost (neurčitost) výzvy,
- E) označení svědků
- F) použití pomůcek,
- G) spolupráce mezi jednotlivými odděleními žalovaného,
- H) daňový doklad a jeho náležitosti,

V části žaloby označené jako „shrnutí“, tj. IV. část, žalobce stručně shrnul svá tvrzení v žalobě tak, že správce daně svědecké výpovědi a důkazy neprovedl „z jediného důvodu“ a to z důvodu možné „prekluze ke stanovení a doměření daně“, žalovaný „své rozhodnutí založil prakticky výhradně na svědeckých výpovědích trafikantů (provozovatelů trafik) a jejich zaměstnanců, které proběhly více než osm let po inkriminovaném období“. Nejen, že je nesprávně vyhodnotil, čímž dospěl ke zcela nesprávnému rozsahu reklamní kampaně, ale navíc tento důkaz upřednostňuje před ostatními, jako např. před svědeckými výpověďmi obchodních zástupců LETKA TEAM a.s., které též nesprávně vyhodnotil, odmítl provést další důkazy a své rozhodnutí založil na jím „nesprávně zhodnocených svědeckých výpovědích“. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

V doplnění žaloby ze dne 26.11.2015 (č.l. 127 a násl.) žalobce uvedl svou argumentaci ke svému názoru, že již uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně stanovená v § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (dále i „ZSDP“) a rozhodnutí žalovaného ze dne 31.3.2015 je tak nezákonné. V podání ze dne 26.1.2016 žalobce „rozvedl“ žalobní bod, který se týkal stanoveného penále ve výši 5%, když odkázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24.11.2015, č.j. 4 Afs 210/2014 – 57 a na rozsudek NSS ze dne 16.12.2015, č.j. 4 Afs 210/2014 – 70, přičemž v daném případě měla být stanovena výše penále podle právního předpisu příznivějšího, kdy žalovaný měl pro výpočet penále užít pro žalobce příznivější právní normy, a to § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu, a tedy vypočítat penále z doměřené ztráty ve výši 1%, nikoliv ve výši 5%, když v případě žalobce byl dodatečný platební výměr vydán podle dnes již zrušené právní úpravy (ZSDP), ale o věci bylo pravomocně rozhodnuto až za účinnosti nové právní úpravy, tj., dle daňového řádu, přičemž na tento případ se vztahuje jím citovaná judikatura. Žalobce se zřejmě domníval, že jeho žaloba je příliš stručná, proto ji „rozvedl“ ještě podáním ze dne 19.12.2016, kdy uvedl další argumentaci. Ta se týkala zejména stanovení penále a problematiky prekluze, tj. k žalobcem tvrzenému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Dále ještě soud obdržel podání žalobce obsahující

dalších 32 odstavců, které je označeno „rozvedení některých žalobních námitek“, jedná se o podání ze dne 19.2.2016 na č.l. 202 a násl. soudního spisu.

Žalovaný se ve vyjádření k žalobě vyjádřil k jednotlivým žalobním bodům, když zejména uvedl, že žalobní námitky se shodují s námitkami odvolacími, se kterými se vypořádal žalovaný v žalovaném rozhodnutí rozsáhlým způsobem. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Krajský soud v řízení vedeném podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“), dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Jak vyplývá ze správního spisu, byla u žalobce dne 18.3.2008 zahájena kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1.7.2005 do 30.6.2006, přičemž na základě výsledků této daňové kontroly správce daně vyloučil z daňově účinných nákladů za toto zdaňovací období částku ve výši 10 910 218 Kč a vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob a dodatečný výměr na zrušení daňové ztráty z příjmu právnických osob, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 636 960 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta ve výši 9 958 336 Kč. Důvodem pro vydání tohoto platebního výměru byly závěry s výsledky této daňové kontroly, z níž vyplynul závěr správce daně o nesprávně žalobcem uplatněné daňové ztrátě v důsledku neoprávněného uplatnění nákladů související s reklamní kampaní týkající se tabákových výrobků na statických monitorech DVD v katalogích formou venkovní reklamy, reklamních předmětů, reklamních boxů a dalších prostředků reklamy a to na základě Smlouvy o zajišťování propagace a reklamy uzavřené dne 3.5.2002 mezi právním předchůdcem žalobce (do 12.4.2007), tj. CZ tabák, a.s., poté se jednalo o žalobce, tj. CZT, a. s. jako právního nástupce této obchodní společnosti jako mandantem na straně jedné a společností LETKA TEAM a.s. jako mandatářem na straně druhé. Odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru zamítlo Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 11.3.2011, žalobce podal proti tomuto rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 29.3.2012, č.j. 31 Af 55/2001 tuto žalobu zamítl. Žalobce podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost, přičemž Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11.10.2013, č.j. 8 Afs 39/2012 – 126 zrušil nejen zmíněný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, ale zrušil současně i rozhodnutí finančního ředitelství v Hradci Králové jako odvolacího orgánu ze dne 11.3.2011 a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

A právě v tomto dalším řízení bylo vydáno žalované rozhodnutí. Pro jeho soudní přezkum je stěžejní, zda žalovaný respektoval závazný právní názor vyslovený v tomto předchozím zrušujícím rozsudku (Nejvyššího správního soudu ze dne 11.10.2013, dále jen jako „zrušující rozsudek NSS“). Jak vyplývá z toto zrušujícího rozsudku (zejména z bodů 44 – 71) správce daně na základě ústních jednání s provozovateli a majiteli trafik unesl důkazní břemeno a dokázal pochybnosti o věrohodnosti předloženého účetnictví ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu a důkazní břemeno tak přešlo na žalobce, když však „*neprovedl navržené důkazy vůbec nebo v nedostatečném rozsahu, do značné míry znemožnil stěžovateli unést jeho důkazní břemeno*“. Správce daně v tomto ohledu pochybil a porušil povinnost uloženou mu § 31 odst. 2 daňového řádu (srov. bod 71 zrušujícího rozsudku NSS). Naopak NSS neshledal námitky žalobce, které žalobce opětovně uvedl i v dané žalobě týkající se žalovaného rozhodnutí v části III. žaloby, za důvodné, či vyslovil závěr, že tyto námitky neměly vliv na zákonnost hmotně právní věci (srov. body 73 – 100 zrušujícího rozsudku

NSS), tedy nebyly shledány důvodnými námitkami týkající se údajné nezákonnosti daňové kontroly, přenesení důkazního břemene v řetězci subdodavatelských vztahů, nezákonnosti výzvy ze dne 14.7.2009, námitky týkající se „označení svědků“, nezákonnosti použití některých důkazů v daňovém řízení, námitky týkající se použití pomůcek, spolupráce mezi odděleními správce daně a finančního ředitelství, nevěrohodnosti svědectví kvůli personálnímu propojení mezi stěžovatelem, společností LETKA TEAM a.s. a dalšími subjekty, nevypořádání se s některými důkazy a ostatní námitky uvedené v bodu 97 – 100 zrušujícího rozsudku NSS. Proto pro přezkum žalovaného rozhodnutí byl stěžejní výše zmíněný důvod pro zrušení předchozího rozhodnutí odvolacího správního orgánu, kterým bylo Finanční ředitelství v Hradci Králové, přičemž k tomu je třeba uvést, že to bylo ke dni 31.12.2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky a jeho působnost přešla na žalovaného, tj. na Odvolací finanční ředitelství v Brně, přičemž platí, jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, tj. v daném případě Finanční ředitelství v Hradci Králové, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., tedy v daném případě Odvolací finanční ředitelství, tj. žalovaný (dále jen „žalovaný“). Tento stěžejní důvod se tak týkal neunesení důkazního břemene správcem daně, a to z důvodů, které dostatečným způsobem zohlednil žalovaný v novém rozhodnutí, jehož zrušení se domáhá žalobce touto žalobou.

Jak vyplývá ze správního spisu, v daňovém řízení žalobce předložil správci daně účetnictví zahrnující faktury č. 55/00012, 55/00014, 55/00018, 56/00010, 56/00011, 56/00015, 56/00023 vystavené společností LETKA TEAM a.s. za poskytování reklamy a propagace na základě výše zmíněné Smlouvy o zajišťování propagace a reklamy uzavřené dne 3.5.2002 mezi právním předchůdcem žalobce CZ Tabák a.s. (do 12.4.2007) a společností LETKA TEAM a.s. (dále jen „LETKA“), přičemž z některých faktur vyplývalo, že reklamní kampaň byla provedena společností DVP. V daňovém řízení bylo pak zjišťováno, zda došlo k uskutečnění plnění dle uvedených faktur, tj. zda skutečně reklama a propagace byla poskytována. Na základě kontrolních zjištění správce daně vznikly důvodné pochybnosti týkající se realizace těchto činností, přičemž závěr o důvodnosti těchto pochybností byl potvrzen i ve zrušujícím rozsudku NSS. Dále je nesporné, že společnost DVP uzavřela jednotlivé smlouvy o umístění reklamního zařízení s provozovateli trafik, přičemž správci daně vznikly pochybnosti o poskytnutí těchto reklamních činností společností DVP, když DVP uzavírá smlouvy o umístění reklamního zařízení od ledna do března 2004 a spolupráce provozovatelů trafik a DVP byla ukončena v průběhu roku 2004, nejpozději 24.5.2006 (srov. bod 53 zrušujícího rozsudku NSS). Tyto pochybnosti vznikly z důvodu nedostatečného vymezení cen jednotlivých reklamních činností, bližšího popisu reklamních a propagačních činností, určení ceny, apod. na příslušných fakturách, a na základě výzvy správce daně k odstranění pochybností žalobce navrhl provedení důkazu výsledkem všech majitelů a provozovatelů trafik ze kterými společnost DVP uzavřela smlouvu o umístění reklamního zařízení, dále bývalého předsedy představenstva společnosti LETKA Mgr. Vladimíra Stehlíka, bývalých zaměstnanců této společnosti, dále bývalého jednatele společnosti DVP Josefa Novotného, ekonomické ředitelky, fakturantky a finanční účetní společnosti žalobce, dále provedením důkazů účetnictvím společnosti LETKA, DVP a zprávou účetního auditora. Provedené dokazování se týkalo zjištění, zda reklamní kampaň probíhala v 827 trafikách, jak tvrdil žalobce v daňovém řízení, přičemž správce daně vyslechl 56 provozovatelů a majitelů trafik, když vycházel z počtu představující necelých 7% z celkového počtu potencionálních svědků, kdy cca 18% (resp. 23% ke vztahu k reklamním předmětům) vyslechnutých svědků uskutečnění reklamní kampaně ve svých trafikách potvrdila, cca 20% (resp. 14%) ji vyloučilo a z výsledku zbývajících 62%, resp. 63% svědků ji nebylo možné jednoznačně dovodit.

Takový „vzorek svědků“ podle závěru obsaženém ve zrušujícím rozsudku „neposkytl dostatečně reprezentativní a přesvědčivý podklad pro vyloučení některých výdajů vynaložených na reklamu a propagaci z daňově uznatelných výdajů“ (srov. bod 66 zrušujícího rozsudku NSS). Zároveň ze zrušujícího rozsudku vyplynuly závěry zahrnující pokyny směřující vůči žalovanému, které se týkaly unesení důkazního břemene správcem daně. Tyto závěry se týkaly požadavků na doplnění skutkového stavu, které zahrnovaly požadavky na provedení výsledků reprezentativního vzorku provozovatelů a majitelů trafik za účelem potvrzení realizace reklamní kampaně, kdy NSS žalovanému uložil, aby v rámci doplnění odvolacího řízení bylo vyslechnuto nejméně 100 provozovatelů a majitelů trafik, ve kterých měla reklamní kampaň probíhat, přičemž měla být zvolena jasná kritéria pro jejich výběr (např. lokalita a její velikost, počet trafik v dané lokalitě, umístění trafik v rámci lokality atd.). Dále bylo správci daně uloženo, aby za tímto účelem předvolal jako svědky provozovatele a majitele trafik, kteří v předmětném období provozovali trafiky v různých lokalitách podle zvolených kritérií (tj. zejména Severní Čechy, např. Ústí nad Labem dále Severní Moravu, tj. Ostrava, Karviná, Brno, České Budějovice, Plzeň, Praha), přičemž správce daně se měl provozovatelů a majitelů trafik dotázat, zda ve zdaňovacím období od 1.7.2005 do 30.6.2006 byla v jejich trafice uskutečněna deklarovaná reklamní kampaň. Dále bylo uloženo správci daně provést výslech svědků, a to obchodních zástupců společnosti LETKA, kteří pro tuto společnost pracovali v letech 2005 – 2006 a kteří měli rozvážet reklamní zařízení a DVD s reklamními spoty, správce daně se měl obchodních zástupců dotázat, zda ve zdaňovacím období byla skutečně realizována deklarovaná reklamní kampaň, a pokud ano, tak v kterých konkrétních trafikách. Dále se měl správce daně pokusit získat účetnictví společnosti DVP, event. předvést dle § 100 daňového řádu jako svědka současného majitele a jednatele společnosti J.U.. Dále měl být proveden výslech svědků I.R., grafika připravujícího grafické návrhy reklamních předmětů a A.P., která vyráběla samolepy na prodejny. Správci daně bylo uloženo, aby učinil vůči svědkům dotaz, zda svědci mají povědomí o tom, zda reklamní kampaň probíhala v předmětném zdaňovacím období, pokud ano, v jaké konkrétní podobě, v jakém objemu a kompletnosti reklamní zakázka spočívala, zda byly zadavateli fyzicky předány grafické návrhy, případně zda existují a v čí dispozici. Dále bylo správci daně uloženo, pokud by v průběhu doplňování odvolacího řízení získal k předmětnému řízení jiné další informace nebo důkazní prostředky, tak aby o těchto skutečnostech informoval žalovaného.

Ad A) Nesprávné vyhodnocení svědeckých výpovědí

Jak vyplývá ze správního spisu a žalovaného rozhodnutí, správce daně a žalovaný výše zmíněným povinnostem vyplývajících ze závazného právního názoru NSS uvedeného ve zrušujícím rozsudku plně dostály a skutkový stav byl zjištěn tak, že správce daně unesl své důkazní břemeno. V dalším řízení bylo provedeno rozsáhlé dokazování v souladu se závazným právním názorem NSS, přičemž svědecké výpovědi byly dostatečným způsobem provedeny. Byly provedeny svědecké výpovědi 180 majitelů a provozovatelů 190 trafik ze seznamu 827 trafik, které žalobce v daňovém řízení předložil, a kdy tvrdil, že právě v těchto všech trafikách měla reklamní kampaň probíhat. Dále byl proveden výslech 11 obchodních zástupců společnosti LETKA, a byly provedeny výsledky svědků I.R., grafika, a A.P., která vyráběla samolepy na prodejny. V rámci daňového řízení byl získán vzorek 168 svědeckých výpovědí majitelů a provozovatelů 179 trafik představujících 21,6% z 827 trafik, přičemž tento vzorek je s přihlédnutím k závaznému právnímu názoru NSS dostatečný a reprezentativní vzhledem k dané věci, kdy bylo provedeno přiměřené a rozsáhlé dokazování a

tento vzorek dostatečně, tedy spolehlivě a přesvědčivě, poskytl podklad pro co nejúplnější zjištění skutkové stavu věci a stanovení daňové povinnosti. Z těchto svědeckých výpovědí týkajících se zmíněného reprezentativního vzorku 168 majitelů a provozovatelů 179 trafik vyplynul závěr, že předmětná reklamní kampaň se uskutečnila ve 42 trafikách a naopak se neuskutečnila v 65 trafikách, přičemž v 8 trafikách se kampaň spíše uskutečnila, v 25 trafikách se reklamní kampaň spíše neuskutečnila a v 39 trafikách nebylo možné potvrdit uskutečnění reklamní kampaně. Vzorek vyslechnutých svědků tak představoval cca 20% z celkového počtu potencionálních svědků oproti 7% původně vyslechnutých svědků, kdy tento rozsah dotazovaných při předchozím rozhodování správce daně a žalovaného byl shledán důvodem pro zrušení žalovaného rozhodnutí. Krajský soud se shoduje s žalovaným, že tento vzorek z hlediska reprezentativnosti lze považovat za dostatečný z hlediska dodržení zmíněného závazného právního názoru NSS. Z takto dostatečného rozsahu provedeného výslechu svědků – majitelů a provozovatelů trafik a při odpovídajícím hodnocení svědeckých výpovědí (strana 16 – 28 žalovaného rozhodnutí) dospěl žalovaný ke správnému závěru, že 38 majitelů nebo provozovatelů trafik svědeckou výpovědí připustilo či potvrdilo uskutečnění reklamy prostřednictvím LCD monitorů a DVD přehrávačů v 50 trafikách, a celkem 130 majitelů a provozovatelů trafik na základě svědecké výpovědi nepotvrdilo v kontrolovaném období uskutečnění reklamy ve 129 trafikách (strana 15 – 27 žalovaného rozhodnutí). Z toho vyvodil žalovaný tomu odpovídající správný závěr, že reklamní kampaň prostřednictvím LCD a DVD přehrávačů byla uskutečněna cca v 28% deklarovaných trafikách (50 trafik ze 179, přičemž 179 trafik představoval výše uvedený nově zvolený reprezentativní vzorek), což skutečně potvrdily svědecké výpovědi z reprezentativního vzorku 168 svědeckých výpovědí, cca 22,6% svědků, když v ostatních trafikách (72% deklarovaných trafik) nebylo provedení reklamní kampaně prokázáno (129 trafik ze 179) a to na základě výpovědí 130 svědků, kteří jednoznačně nepotvrdili faktické uskutečnění deklarované reklamní kampaně, což je cca 77,3% z reprezentativního vzorku 168 svědeckých výpovědí. K tomu je třeba dodat, že při výběru trafik správce daně vyloučil ty oblasti, ve kterých se výsledky svědků konaly již v roce 2009 (Pardubicko, Hradec Králové, Prostějovsko, Chebsko, Praha 4). Zvolený reprezentativní vzorek trafik byl proveden tak, aby se jednalo o trafiky přímo ve velkých městech (Praha, Ústí nad Labem, Plzeň, Brno, Ostrava, České Budějovice), a to umístěných na hlavních třídách i okrajových částech těchto měst, menších městech či městysech (např. Chrudim, Slatiňany, Děčín, Kutná Hora atd.). Byly uskutečněny výsledky svědků, provozovatelů či majitelů trafik z vesnic např. Lysice, Rousínov u Vyškova, Holešov, Doksy atd. Trafiky byly vybírány i s ohledem na svoji velikost (dle podlahové výměry trafik), kdy se jednalo o i trafiky o výměrové ploše cca 25 m², kde prodej tabákových výrobků byl pouze jako doplňkové zboží nebo sice prodej tabákových výrobků, novin a časopisů byl hlavní sortiment, ale dále se zde prodávalo také další zboží (nápoje, atd.). Provozovatelé či majitelé jednotlivých trafik byli také předvoláni z lokalit Prahy, ze středočeského kraje (Mladá Boleslav, Poděbrady, Kolín), Královéhradeckého, Pardubického, Jihočeského, Moravskoslezského, Olomouckého, Jihomoravského, Plzeňského, Libereckého kraje a z kraje Vysočina. Rovněž tento způsob výběru trafik za účelem provedení dokazování výsledkem jejich provozovatelů či majitelů považuje soud za správný, který není v rozporu se závazným právním názorem uvedeným ve zrušujícím rozsudku NSS. Krajský soud se rovněž ztotožňuje se způsobem a obsahem zhodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí, jak je uvedeno v žalovaném rozhodnutí, na které soud odkazuje a ztotožňuje se s ním (strana 15 – 27 strana žalovaného rozhodnutí). Žalovaný pak v souladu se závazným právním názorem vyplývajícím ze zrušujícího rozsudku NSS vyhodnotil provedené dokazování tak, že ze zjištěného reprezentativního vzorku provedl výpočet poměru (podílu) prokázané a neprokázané reklamní kampaně a tento poměr aplikoval na celkovou hodnotu nákladů reklamní kampaně deklarovaných odvolatelem (tabulka na

straně 32) a správce daně vyloučil z daňově účinných nákladů z titulu uskutečnění reklamy prostřednictvím LCD monitorů a DVD přehrávačů celkovou částku 10 546 200 Kč. Žalovaný tak dospěl ke správnému závěru, že žalobce prokázal část daňově účinných nákladů z titulu uskutečnění reklamy prostřednictvím LCD monitorů a DVD přehrávačů odpovídající rozsahu 28% z celkové částky 10.546.200 Kč, což představuje základ daně ve výši 2.952.936 Kč, když žalobce „neprokázal, že ve skutečnosti vynaložil náklady na reklamní kampaň prostřednictvím LCD monitorů a DVD přehrávačů v rozsahu, výši a podobě deklarované na jím předložených dokladech, čímž nesplnil svou zákonnou povinnost dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu a neprokázal tak daňově účinné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu v částce 7.593.264 Kč, tj. 72% odvolavatelem deklarované výše.“ Žalobce tak neunesl důkazní břemeno, neprokázal oprávněnost uplatnění daňových nákladů za uskutečnění předmětných reklamních služeb v rozsahu, výši a podobě jím deklarované. Uvedené závěry se týkají reklamní kampaně, ve vztahu k reklamním předmětům vycházel žalovaný rovněž z reprezentativního vzorku 180 majitelů a provozovatelů 190 trafik, který byl vytvořen v rámci doplňovacího řízení, v souladu se závazným právním názorem NSS, přičemž z provedeného dokazování vyplynulo, že cca 50% majitelů a provozovatelů trafik existenci nějakých reklamních předmětů, zejména plakátů, potvrdila, či připustila, ale cca 50% majitelů a provozovatelů trafik existenci reklamních předmětů vyloučila. V souladu s tímto zjištěním, na základě provedeného dokazování, správce daně správně vyloučil z daňově účinných nákladů z titulu pořízení reklamních předmětů celkovou částku 288 539 Kč, když žalobce prokázal část daňově účinných nákladů z titulu pořízení reklamních předmětů odpovídající rozsahu 50% z celkové částky 288.359 Kč, což představuje základ daně ve výši 144.270 Kč. Žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal daňově účinné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmu v částce 144.269 Kč, tj. ve výši 50% žalobcem deklarované výše. Rovněž v tomto případě se krajský soud shoduje s rozsahem provedeného dokazování a s hodnocením provedených důkazů, obsaženém v žalovaném rozhodnutí (strana 33 – 36 žalovaného rozhodnutí). Ve stavu k reklamě v podobě reklamních služeb – umístění reklamních boxů – se dle dokladů, tj. faktur, předložených žalobcem, mělo jednat o dodávku 83 ks reklamních boxů a v případě jednoho dokladu (faktura č. 56/00015) se mělo jednat o dodávku 150 ks reklamních boxů. Rovněž v tomto případě bylo provedeno doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení a na základě posuzovaného reprezentativního vzorku pouze 4 svědci předložili příslušné podklady, tj. smlouvy o umístění reklamního boxu, tyto však nesouvisely s kontrolovaným zdaňovacím obdobím, v podrobnostech rovněž soud odkazuje na žalované rozhodnutí (strana 36 a 37 žalovaného rozhodnutí). Z toho vyvodil žalovaný odpovídající závěr, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal daňově účinné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve vztahu k tomuto způsobu reklamy a to v částce 75.479 Kč, tj. ve výši 100% žalobcem uplatňované výše nákladů. Je třeba ještě dodat, že žalovaný rovněž provedl výslech 11 svědků, obchodních zástupců společnosti LETKA, ti se však jen obecně vyjadřovali ke svému zaměstnání a k údajně realizované reklamě, neposkytli žádné konkrétní informace, na jejichž základě by bylo možné určit, v jakém rozsahu a výši byla tato plnění fakticky uskutečněna (soud odkazuje na příslušné protokoly o výslechu svědků a na žalované rozhodnutí – strana 28 a 29). Rovněž ve svědeckých výpovědích grafiků a to I.R. a A.P. nevyplynuly žádné konkrétní závěry o rozsahu reklamní kampaně. Stěžejnímu právnímu závěru, uvedenému ve zrušujícím rozsudku, odpovídá i význam těch žalobních bodů, které se právě této otázky týkají. V žalobním bodu ad a) namítá žalobce nesprávné vyhodnocení svědeckých výpovědí, když soudu předkládá svoje vlastní vyhodnocení těchto svědeckých výpovědí a vlastní závěry. V této souvislosti je třeba připomenout opětovně, že v dané věci se jedná o obdobný případ, který byl řešen rozsudkem tohoto soudu ze dne 15.6.2016, č.j. 52Af 17/2015 – 176, kdy se

jednalo pouze o jinou daň (DPH), přičemž Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16.11.2016, č.j. 7 Afs 156/2016 – 59 kasační stížnost zamítl. A právě v tomto rozsudku (dále jen rozsudek NSS ze dne 16.11.2016) se NSS vyjádřil i k otázce hodnocení důkazů, kdy uvedl, že *„hodnocení důkazů provedené daňovým orgánem může být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pouze tehdy, vykazuje-li natolik závažná pochybení, která mají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí“*. Tak je tomu podle judikatury NSS např. tehdy, pokud hodnocení důkazů správcem daně nezohledňuje všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo a odporuje logice (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.2.2012, č.j. 2 Afs 73/2011 – 76), nebo hodnocení důkazů neodpovídá racionálnímu myšlenkovému procesu odpovídajícímu požadavkům formální logiky, v jehož rámci byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti, nebo je úvaha o hodnocení důkazů nepřezkoumatelná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2008, č.j. 5 Afs 5/2008 – 75, č. 1702/2008 Sb. NSS). Soudu tedy nepřísluší přehodnocovat myšlenkovou úvahu správce daně, pokud vzala v úvahu všechny podstatné skutečnosti a logicky z nich dovozuje závěr odpovídající zákonu *„(srov. rozsudek NSS ze dne 16.11.2016, č.j. 7 Afs 156/2016 – 59)*. Krajský soud neshledal, že by žalovaný hodnotil svědecké výpovědi v rozporu s těmito požadavky, když rozdělil jednotlivé svědecké výpovědi trafikantů podle toho, zda a do jaké míry prokazovali uskutečnění zdanitelného plnění uvedené v daňových dokladech, uvedl konkrétní sdělení svědků, na jejichž základě zařadil výpověď do dané kategorie (reklamní kampaň uskutečňovaná, spíše uskutečňovaná, nebyla uskutečňovaná, spíše nebyla uskutečňovaná). Žalobce proti tomu předložil seznam všech svědeckých výpovědí bez jejich zařazení do jednotlivých kategorií, takže nebylo zřejmé, které konkrétní svědecké výpovědi řadí do které kategorie, ani na základě čeho tak činí, mezi počty svědeckých výpovědí v jednotlivých kategoriích nebyl zřetelný vztah přičemž *„po soudu nelze spravedlivě požadovat, aby takové vztahy domýšlel na místo stěžovatelky, neboť by tím přebíral roli stěžovatelčina advokáta a zpronevěřil se zásady rovnosti stran před soudem“* (srov. rozsudek v obdobné věci, kdy stejným způsobem žalobce uváděl své vlastní závěry týkající se dokazování, uvedené ve zmíněném rozsudku NSS ze dne 16.11.2016). Rozhodně žalované rozhodnutí netrpí nepřezkoumatelností ve vztahu k hodnocení provedených důkazů, jak tvrdí žalobce v tomto žalobním bodu. Žalobci nelze přisvědčit v tom, že *„značná část svědků uvedla, že si není schopna vybavit podrobnosti, jelikož od inkriminovaného období uplynula dlouhá doba ...“*, *„nelze tak svědky, kteří si nejsou jisti, či si nevzpomínají apod., bez dalšího zařadit mezi ty svědky, kteří vylučují realizaci reklamní kampaně v kontrolovaném období ...“*, protože v daném případě se jedná o unesení důkazního břemene žalobcem. To znamená, že žalovaný nemohl naopak, jak by si to zřejmě žalobce přál, zařadit svědky, kteří *„si nejsou jisti, či si nevzpomínají“*, či z důvodu uplynutí doby od realizace reklamy, mezi ty, kteří by potvrdili realizaci reklamy. Tuto námitku považuje tak soud v podstatě pouze za účelovou s tím, že obdobných námitek je v žalobě celá řada, soud nevylučuje, že za účelem, pokud se k ní konkrétně detailně soud v odůvodnění rozsudku nevyjádří, tak žalobce poté namítne v kasační stížnosti nepřezkoumatelnost i krajského soudu (což lze vyvodit z obdobné věci, kdy vydal NSS rozsudek dne 16.11.2016, kde rovněž žalobce jako stěžovatel poukazoval na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu právě z tohoto důvodu /jednalo se o rozsudek ze dne 15.6.2016, č.j. 52 Afs 17/2015 – 176/ s tím rozdílem, že v této jiné věci se jednalo o DPH, jak soud již výše uvedl). K tomu soud odkazuje na výše uvedenou obecnou část týkající se požadavků na odůvodnění rozhodnutí orgánů veřejné moci.

V daném případě je podle názoru krajského soudu stěžejním to, že žalovaný plně respektoval závěry NSS uvedené ve zrušujícím rozsudku, odpovídajícím způsobem, logicky a

přehledně a správně vyhodnotil provedené důkazy a dospěl k odpovídajícím a logickým závěrům, které svědčí o neunesení důkazního břemene. Rovněž není pravdou, že žalobcem uvedené svědecké výpovědi (č.l. 26) nesprávně žalovaný zhodnotil, když jeho zhodnocení a zařazení do příslušné kategorie (např. kategorie „*reklamní kampaň spíše nebyla uskutečňována*“) odpovídá i obsahu svědeckých výpovědí, např. svědek B.K. uvedl, že si myslí, že v době od 6/2005 do 6/2006 promítání reklamy již nefungovalo. Rovněž se nelze ztotožnit s „*připomenutím časového aspektu*“, tedy časového odstupu mezi dobou, kdy proběhla reklamní kampaň a svědeckými výsledky. Správce daně náležitě prokázal, že o souladu mezi předloženým účetnictvím a skutečným stavem existovaly vážné a důvodné pochybnosti, správce daně unesl své důkazní břemeno, které následně přešlo zpět na žalobce, bylo na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil. Neprůkaznost svědeckých výpovědí jde tedy k tíži žalobce jako osoby, na jejíž straně leží důkazní břemeno, nikoliv k tíži správce daně. Zároveň nelze přehlédnout, že naopak řada svědků navzdory časovému odstupu potvrdila existenci reklamní kampaně, časový odstup většině svědků nezabránil se k věci vyjádřit. Pokud by „*naopak měly být všechny výpovědi hodnoceny s poukazem na časový odstup jako neprůkazné, muselo by takové hodnocení nutně být v neprospěch stěžovatelky jako osoby zatížené důkazním břemenem*“ (srov. výše uvedený rozsudek v obdobné věci, kdy žalobce obdobnou námitku uplatnil, tj. rozsudek NSS ze dne 16.11.2016 – bod 63). Ve vztahu k hodnocení výpovědí svědků V.Š. a M.Š. se soud ztotožňuje s názorem žalovaného uvedeným na straně 29, který poukázal na rozpor mezi svědeckými výpověďmi provedenými v roce 2009 a v roce 2014, navíc tato dílčí námitka se týká pouze výpovědi dvou svědků a na celkový výsledek dokazování a na závěry žalovaného z nich správně vyvozené nemůže mít vliv, tato námitka právě svědčí o jejich účelovosti z důvodů výše uvedených. Rovněž takové povahy je i námitka žalobce o tom, že navrhoval provést výslech všech trafikantů či majitelů trafik, když i NSS ve zrušujícím rozsudku takový požadavek nestanovil, proto není krajskému soudu jasné, proč žalobce nerespektuje výše uvedený závěr NSS vztahující se k potřebě a rozsahu provedení dokazování výsledkem trafikantů či majitelů trafik. Rovněž za účelovou námitku považuje soud tvrzení žalobce o nesprávnosti závěrů žalovaného, který za ty svědky, kteří vylučují reklamní kampaň, považuje i ty, kteří uvedli k průběhu reklamní kampaně, že „*neví*“, či že „*si nevzpomínají*“. Odpověď lze opětovně nalézt v unesení důkazního břemene žalobcem, což zřejmě žalobce odmítá respektovat, i když musí vědět, jaké výpovědi svědků lze považovat v daném případě za takové, které průběh reklamní kampaně potvrzují; rozhodně to nejsou ti, kteří uvedli, že „*neví*“, či že si nevzpomínají, to snad musí uznat i žalobce. Rovněž se nelze ztotožnit s námitkou týkající se otázky „*zpětné fakturace*“ (č.l. 26). V daném případě se jednalo o zdaňovací období od 1.7.2005 do 30.6.2006, přičemž pokud by se mělo jednat pouze „*o zpětnou fakturaci*“ plnění uskutečněného v roce 2005, pak jej žalobce měl přiznat ještě v roce 2005, navíc v dané věci prokázání realizace zdanitelného plnění není to, co je uvedeno ve fakturách (srov. rozsudek NSS č.j. 9Afs 30/2008 – 86). Dalším dílčím námitkám, které v podstatě i opakují obsah předchozích námitek (srov. např. tvrzení na straně 56 z celkových 125 stran žaloby, že „*nelze se proto divit, že mnoho svědků si již nebylo schopno věci vybavit nebo už neměli k dispozici potřebné doklady*“), se již soud nevyjadřuje, neboť považuje takové detailní odpovědi na účelové a dílčí námitky za nadbytečné (srov. výše uvedená obecná část o způsobu vypořádání námitek v rozhodnutí orgánu veřejné moci). Žalobní bod ad A) stejně tak jako další uvedené žalobní body s výjimkou jednoho z nich, jak bude dále uvedeno, soud považuje za nedůvodný.

Ad B) Nedostatečná reprezentativnost vzorku a výběr svědků

Krajský soud se rovněž neztotožňuje s jednou oblíbenou námitkou zástupce žalobce o tom, že by žalované rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. K tomu opětovně krajský soud připomíná výše zmíněnou obecnou část včetně příslušné konstantní judikatury o požadavcích na rozsah a způsob vypořádání se s námitkami účastníků řízení ze strany orgánů veřejné moci. Žalovaný nebyl povinen „vyvracet“ názor žalobce, že nebyli vyslechnuti svědci z chybějících krajů, když z žalovaného rozhodnutí vyplývá způsob, jakým se s touto otázkou žalovaný vypořádal. Přece kasační soud ve zrušujícím rozsudku žalovanému neuložil, aby bezpodmínečně vyslechl svědky ze všech regionů České republiky, pouze zdůraznil, že původní vzorek zahrnoval necelých 7% z celkového počtu svědků, a proto nebyl dostatečně reprezentativní (obdobnou námitku uplatnil i žalobce v obdobném řízení a NSS ji neuznal za důvodnou – srov. rozsudek NSS ze dne 16.11.2016), přičemž z citovaného rozsudku NSS lze připomenout závěr, který platí v tomto případě, že totiž *„žalovaný v navazujícím řízení rozšířil počet svědků a usiloval o to, aby pocházeli z různých oblastí České republiky a reprezentovaly různé typy trafik z hlediska jejich vzdálenosti od centra města či sortimentu nabízeného zboží. Tomuto postupu nelze nic vytknout.“* Rovněž krajský soud neshledal pochybení daňového orgánu v nahrazení svědků, kteří se omluvili ze zdravotních důvodů, jinými svědky. Výběr vzorku a výběr svědků byl proveden v souladu se závazným právním názorem NSS uvedeném ve zrušujícím rozsudku, tento závěr krajského soudu je stěžejní a nemá na něj vliv řada dalších, dílčích a účelových námitek uvedených v tomto žalobním bodu (že žalovaný údajně bez jakýchkoliv argumentů napadl závěry žalobce, když poukázal na tvrzení žalovaného na straně 61 žalovaného rozhodnutí atd.). Na rozdíl od předchozího řízení, v tomto doplněném odvolacím řízení bylo provedené dokazování realizováno v dostatečném rozsahu, výpovědi pokrývaly podstatnou část území. Jestliže podle názoru žalobce nebyly výsledky pokryty některé oblasti ČR, nepodává logickou argumentaci, proč právě tyto oblasti by měly zásadním způsobem relativní množství svědeckých výpovědí vypovídajících v jeho prospěch. Tím spíše, když podle tvrzení, na němž založil svoji obhajobu, měla kampaň probíhat ve všech trafikách, které sám správci daně označil.

Je zřejmé, že trvá-li žalobce na výsledku všech svědků za všech 827 trafik, nemůže žádný vzorek svědků splňovat kritéria reprezentativnosti, neboť takové označení se pojmově chápe jako část celku, nikoliv celek samotný. Rovněž žalobce neuvádí, jaký vliv měl na celkové výsledky dokazování a z nich učiněné závěry to, že *„žalobce uvedl, že žalovaný mezi reprezentativní a tedy relevantní výpovědi započítává též svědectví J.M., I.D., V.A. a K.V.“*. Z toho ani nelze vyvodit, jak byl v důsledku takového tvrzení žalobce krácen na svém veřejném subjektivním právu.

Ad C) Předvolání svědků a jejich vliv na výpovědi

Do tohoto žalobního bodu žalobce koncentruje spekulativní argumenty, které nepodporuje žádnými konkrétními důkazy, všichni předvolaní svědci se navzdory změně obchodní firmy žalobce k realizaci reklamy na tabákové výrobky vyjádřili, a to buď tak, že si kampaň (nikoliv přímo žalobce) pamatují nebo nepamatují. Ostatně jak tvrdí sám žalobce, nebyly ve smluvním vztahu přímo s ním, ale se společností LETKA, popřípadě DVP Media, a proto ani její označení firmou CZ Tabák, a. s. na místo CZT, a. s. v textu předvolání nemohlo mít na jejich výpovědi vliv. Žalobci si tak vlastními argumenty popírá svá jiná tvrzení, tedy i z toho je patrná účelovost námitek uvedených v tomto žalobním bodu. To stejné platí v případě dokumentů, které správce daní od svědků u předvolání žádal. Jestliže na jedné straně žalobce tvrdí, že žádnými dokumenty ve stavu k němu svědci disponovat nemohli,

nemůže na druhé straně namítat, že svědci neměli dostatek času, aby si takové dokumenty opatřili. Svědci mají primárně vypovídat o tom, co sami viděli nebo slyšeli. Pokud po nich správce daně žádal dokumenty k průběhu reklamní kampaně, pouze se tím snažil o opatření dalšího důkazního prostředku, aby mohl rozhodnout o věci. Ostatně zcela totožnou námitku uplatnil žalobce v obdobném, uvedeném řízení, kdy „*okolnost, že někteří svědci měli více času na přípravu a jiní méně, nemohla sama o sobě ovlivnit jejich schopnost vypovídat k věci samé, ani neměla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, neboť daňový řád správcem daně neukládá předvolávat svědky s určitým časovým předstihem; případnou kolizi času předvolání s jinými svými povinnostmi mohou svědci řešit omluvou z důležitého důvodu. Proto ani nebylo třeba, aby se krajský soud blíže zabýval tabulkou s časy svědků na přípravu. S hlediska výpovědi nebylo podstatné, zda svědci uváděli vztah ke stěžovateli či nikoliv, nebo jaké dokumenty si přinesli, neboť byli primárně v kontaktu se společnostmi DVP Media a LETKA TEAM a jejich úkolem bylo osvědčit, zda v roce 2006 ještě probíhala kampaň stěžovatelky. Kasační soud rovněž neshledává pochybení ani v obsahu předvolánek, jejichž cílem bylo vymezit důvod předvolání (tj. prokázat, zda se reklamní kampaň stěžovatelky konala či nikoliv)*“ (rozsudek NSS ze dne 16.11.2016 v obdobné věci, bod 65).

Ad D) Průběh svědeckých výpovědí a otázky pokládané správcem daně

Předně uvést, že pokud žalobce namítá vadný průběh výsledku svědků, vzniká prostor pro takový druh námitek právě při jejich provádění formou vyjádření do protokolu. Takovou obranu však žalobce neuplatnil, soud považuje tuto námitku v této fázi již za irelevantní, nehledě za to, že tato vada sama o sobě nemůže způsobit nezákonnost žalovaného rozhodnutí, byť postup správce daně nemusel být v souladu s teoretickým výkladem daňového řádu. Podstatné je, zda správce daně z obsahu svědecké výpovědi zjistil informace relevantní pro rozhodné období, či nikoliv. Pokud jde o otázky kladené svědkům správcem daně, které podle žalobce nesouvisely s meritem věci, lze argumentaci v tomto směru označit za spekulativní, ničím nepodloženou. To stejné lze tvrdit o jejím návrhu vyslechnout nejdříve obchodní zástupce společnosti LETKA a teprve následně provozovatele a majitele trafik. Jestliže žalobce od počátku tvrdí, že reklamní kampaň se v rozhodném období uskutečnila v rozsahu 827 trafik, které sám označil, je naprosto nevýznamné, aby zástupci sdělovali, v jakých oblastech působili, popřípadě v jakém období. Zkoumané období, stejně jako seznam míst údajné realizace reklamy jsou totiž postaveny najisto. Přednostní výsledek obchodních zástupců, stejně jako jejich konfrontace se svědky by proto nepřinesla nic nového. Lze připustit, že svědek si při osobní konfrontaci může snáze vzpomenout na konkrétního zástupce, ale pouze na základě jeho podoby neurčí, zda v příslušném období probíhala deklarovaná reklamní kampaň. Toliko si může vzpomenout, zda ho již v minulosti viděl či nikoliv. Žalobce odkazuje na odbornou publikaci (Daňový řád, Komentář), ale v něm je uveden jen obecný závěr, v jehož rámci je teprve možné přistoupit ke konkrétním případům, což žalobce nerespektuje. Správce daně ani nepochybil při formulování otázek svědkům, ty byly formulovány dostatečně široce, aby svědek mohl sám uvést a souvisle vyličit svoji odpověď, přičemž je jasné, že když svědek vybočí z obsahu dotazu správce daně, tak na to musí správce daně příslušným způsobem reagovat, přičemž provedení výsledku svědka není možné chápat jako „*bezbrehý monolog*.“ Námitkou zabývající se pořadím, ve kterém měli být vyslechnuti zástupci společnosti LETKA, se žalovaný zabýval na straně 62 (jednalo se o obchodní zástupce společnosti LETKA), kdy uvedl, že na základě těchto svědeckých výpovědí nebylo možné zjistit, v jakém rozsahu reklamní kampaň probíhala, proto nebylo přistoupeno k výsledku dalších obchodních zástupců této společnosti pro jejich nadbytečnost a

s ohledem na zásadu hospodárnosti. Žalovaný uvedl, že z již provedených výsledků obchodních zástupců společnosti LETKA vyplývá, že tito svědci poskytli pouze obecné informace o reklamní kampani, nedokázali konkrétně specifikovat, ve kterých konkrétních trafikách měla být v uvedeném období reklama provozována. Krajský soud se s tímto závěrem ztotožňuje a dále odkazuje na stranu 47 žalovaného rozhodnutí, kde se žalovaný vyjádřil k této námitce uvedené ve čtvrtém odvolacím důvodu žalobce. Krajský soud ještě odkazuje na závěry NSS uvedené ve zmíněném rozsudku v obdobné věci, tj. rozsudku ze dne 16.11.2016 (bod 66), kdy stejným způsobem byly prováděny výsledky svědků týkající se uvedeného plnění a NSS dospěl k závěru, že správní orgány vedly výsledky v souladu s jejich účelem, poskytly svědkům dostatek prostoru k jejich obecnému vyjádření, když zástupce žalobce měl možnost klást svědkům doplňující otázky. Rovněž NSS se ztotožnil s názorem krajského soudu v této obdobné věci, že „konfrontace svědků – trafikantů s obchodními zástupci by mohla přinést pouze odpověď na otázku, zda si konkrétní svědek pamatuje konkrétního obchodního zástupce, nikoliv na otázku, zda kampaň probíhala, či nikoliv“ (rozsudek NSS ze dne 16.11.2016 v obdobné věci).

Ad E) Četnost provádění výsledků

Rovněž i v tomto žalobním bodu jsou obsaženy účelové, spekulativní námitky. Argumentace žalobce, která trvá na využití dodatečné lhůty pro vyřízení věci, je absurdní a není opřena o platnou právní úpravu. Účastnit se výsledku svědků je právem účastníka řízení nikoliv jeho povinností a pokud hodlá svého procesního práva využít, je jen na něm, zda si proto zajistí dostatečný aparát. Samotný výsledek svědka nevyžaduje znalost celého obsahu spisu, jde o typově zcela shodné úkony správce daně, u nichž lze velmi dobře odhadnout jejich náplň a to, k čemu se má svědek vyjádřit. Požadavek žalobce, že v podstatě daňové řízení by nemělo být „urychleno“, je ve sporu se zásadami hospodárnosti a bezprostřednosti, aby správní orgán provedl dokazování pokud možno s co největším urychlením. Tvrzení o nenahraditelnosti advokáta se jeví rovněž jako absurdní, když platná právní úprava se o takovém požadavku vůbec nezmiňuje. Ostatně NSS v rozsudku ze dne 16.11.2016 uvedl, že není možné po správci daně s přihlédnutím k rozsahu prováděného dokazování spravedlivě požadovat, aby za každou cenu vyhověl všem žádostem zástupce žalobce o „rozvolnění“ termínu výsledků. V souladu se zásadou vzájemné spolupráce vyjádřené v § 6 odst. 2 daňového řádu totiž bylo i na žalobci, resp. jejím zástupci, aby se s ohledem na značný rozsah dokazování přizpůsobil nastalé situaci a rozšířil okruh osob obeznámených s danou problematikou tak, aby se za žalobce mohlo svědeckých výsledků účastnit více osob. Nelze přehlédnout, že výsledky svědků – trafikantů měly shodný účel a byly typově obdobné, čemuž odpovídaly i typově obdobné otázky kladené správcem daně a zástupcem žalobce (srov. rozsudek NSS ze dne 16.11.2016, bod 67).

Ad F) Nesprávné vyhodnocení obchodních zástupců LETKA TEAM a.s. a nevyslechnutí všech obchodních zástupců.

K otázce přednostního výsledku obchodních zástupců společnosti TEAM se soud již vyjádřil (ad D). Pokud žalobce tvrdí, že zástupci se ke kampani ani nemohli blíže vyjádřit, neboť pouze prováděli podklady pro fakturaci a navíc zajišťovali tolik reklamních kampaní, že po nich nelze požadovat vyjádření ke konkrétní akci, je to navíc v přímém rozporu s tím, jak měli být jejich výpovědi kruciální pro následný výsledek trafikantů. Jestliže se obchodní zástupci nemohli vyjádřit ke konkrétní reklamní kampani v konkrétním časovém období, jaký návod měli poskytnout správci daně, žalobce neobjasňuje. Na jedné straně obhájuje obecnost

výpovědi těchto obchodních zástupců, na druhé z ní viní správce daně. K obsahu a množství svědeckých výpovědí obchodních zástupců společnosti LETKA se žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí, přičemž dostatečně odůvodnil, proč výsledků neprovedl více (srov. strana 62 a strana 47 žalovaného rozhodnutí). Krajský soud se s vyjádřením žalovaného zcela ztotožňuje.

Ad G) Nesprávné vyhodnocení svědků A.P. a I.R.

K relevanci výpovědí svědků I.R. a A.P. se vyjádřil žalovaný v žalovaném rozhodnutí a rovněž i NSS ve zrušujícím rozsudku (srov. strana 29 žalovaného rozhodnutí, bod 70 zrušujícího rozsudku), přičemž soud zejména zdůrazňuje závěr NSS o tom, že výpovědi těchto svědků „by primárně nemohly mít vysokou vypovídací hodnotu“. V podrobnostech krajský soud odkazuje na uvedenou část žalovaného rozhodnutí a na uvedenou část zrušujícího rozsudku NSS. Ostatně stejný závěr byl zopakován i v obdobné věci, v rozsudku ze dne 16.11.2016 (srov. bod 68). Z tohoto rozsudku soud zdůrazňuje závěr o tom, že ani žalobce „nevysvětlil“, jak tito svědkové mohli prokázat promítání reklamních spotů, pokud je ani nepřipravovali.

Ad H) Neprovedení dalších svědeckých výpovědí a dalších důkazů

Tyto námitky uplatnil žalobce obdobným způsobem i v odvolání, přičemž žalovaný se s nimi vypořádal na straně 44 a násl. žalovaného rozhodnutí odpovídajícím způsobem (a rozsáhlým způsobem). Krajský soud se s argumentací žalovaného v plném rozsahu ztotožňuje a odkazuje na ní, přičemž jí nemá čeho vytknout. Jedná se zásadně o důkazní návrhy týkající se subjektů, které se více či méně pojí s činností žalobce, popřípadě se více či méně podílely na realizaci reklamní kampaně jako takové. Ve vztahu ke konkrétnímu období však nemohly podat relevantní poznatky. Pokud žalovaný např. odmítl vyslechnout M.S., který se měl vyjádřit k otázce zpětné fakturace, neprovedl žalovaný tento důkaz s poukazem na vyvrácení tohoto tvrzení žalobce jinými důkazy (smlouva o zajištění reklamy, příslušné faktury, daňové přiznání společnosti LETKA). Správní orgán má při své činnosti postupovat tak, aby zjistil skutečný stav věci. To na jedné straně sice znamená, že musí provést takovou množinu důkazů, kterými obhájí své rozhodnutí, na druhé straně není jeho povinností provést vše, co navrhuje daňový subjekt, pokud sám tento subjekt blíže nespecifikuje, jaký konkrétní důkaz přispěje k objasnění stěžejních otázek. V absurdním případě by správní orgán byl nucen provádět všechny důkazy, které účastník navrhne, přestože již předem vyhodnotí, že nic nesvědčí o jejich relevantnosti pro danou věc. To by vedlo k umělému prodlužování daňového řízení a není vyloučeno, že takovým postupem by daňový subjekt mohl takticky sledovat uplynutí zákonných lhůt pro stanovení daně. Úkolem správce daně je dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu). Správní orgán není přitom povinen provést všechny navržené důkazy, pokud je neprovede, musí v odůvodnění uvést, proč se tak stalo (srov. rozsudek NSS ze dne 13.11.2009, č.j. 5 As 29/2009 – 48). Pro účely daňového řízení NSS v rozsudku ze dne 28.8.2008, č.j. 8 Afs 81/2007 – 42 uvedl, že není v rozporu se zákonem, pokud správce daně neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci. Žalovaný postupoval s těmito požadavky, když v uvedené části žalovaného rozhodnutí přezkoumatelně zdůvodnil, proč neprovedl navrhované důkazy. Nelze přisvědčit námitce, že žalovaný nepřistoupil k doplnění dokazování z obavy před prekluzí práva stanovit daň, když zájem žalovaného ukončit

dokazování v prekluzivní lhůtě je obecně zájmem legitimním a souladným s hlavním cílem správy daní, kterým je správně zjistit a stanovit daň a zabezpečit její úhradu (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Argument žalovaného, že se blíží konec prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nebyl klíčovým argumentem pro odmítnutí dalších důkazních návrhů. Výslech dalších svědků z řad trafikantů a obchodních zástupců by byl nevhodný, neboť dosud shromážděné výpovědi již poskytly reprezentativní obraz o skutkovém stavu věci (srov. viz argumentace soudu výše).

Ad I) Porušení dvojinstančnosti řízení

Jak vyplývá z žalovaného rozhodnutí a ze správního spisu, správce daně stejně jako žalobce pouze předložil odvolacímu orgánu své hodnocení svědeckých výpovědí v souladu s § 113 odst. 3 daňového řádu, podle něhož *„pokud správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu.“* Odvolací orgán pak sám vyhodnotil předmětné svědecké výpovědi v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Postupem žalovaného a správce daně nebyl zpochybněn institut odvolacího řízení nejen „*vážně*“, ale tento institut zpochybněn nebyl vůbec.

Ad J) Fakturování a dvojí zdanění

Námítka týkající se „*fakturování pozadu*“ uvedl žalobce již v odvolacím řízení a žalovaný se s ní rozsáhlým způsobem vypořádal na straně 65 a 66 žalovaného rozhodnutí, přičemž krajský soud se s těmito závěry ztotožňuje a v plném rozsahu na ně odkazuje. Zejména soud zdůrazňuje vhodné konstatování žalovaného z judikatury NSS, kterou správně žalovaný aplikoval na tuto námitku. Své tvrzení o pozdní fakturaci přednesl žalobce až dne 26.12.2014, když předmětné sporné faktury jsou součástí spisového materiálu k předmětnému řízení a žalobce neuvedl, jaké důvody bránily uvést toto tvrzení žalobci v rámci prvoinstančního řízení, přičemž podle rozsudku NSS ze dne 2.2.2006, č.j. 2 Afs 111/2005 – 74 je vyloučeno, aby uspěl v odvolacím řízení daňový subjekt „*který před správcem daně I. stupně zůstal nečinným s tím, že s důkazy vyčká do řízení odvolacího*“. Odvolací řízení tak není cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně I. stupně, avšak nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení. Z obsahu smlouvy o zajišťování propagace a reklamy uzavřené dne 3.5.2002 mezi žalobcem a společností LETKA vyplývá, že se žalobce zavázal vyplácet společnosti LETKA úplatu za propagační a reklamní činnosti nejméně jednou za kalendářní rok, a pokud bude jednotlivá akce ukončena v průběhu kalendářního roku, bude pak provedeno samostatné vyúčtování této akce, (v této smlouvě bod 2 článek III.) je uveden závazek žalobce poukazovat společnosti LETKA roční úplatu podle smlouvy zpětně vždy do 31.1. každého běžného kalendářního roku převodem ze svého účtu na účet společnosti LETKA, a to na základě faktury vystavené společností LETKA. Na fakturách, uvedených žalobcem není uvedena bližší specifikace období, za které je reklamní kampaň fakturována. Předmětné faktury se dle článku III. smlouvy týkaly akce, která byla ukončena v průběhu kalendářního roku 2006, nejpozději dne 30.6.2006, přičemž, jak uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí „*Svým tvrzením tak odvolatel spíše zpochybňuje postup smluvních stran dle výše uvedené smlouvy tím, že zpětná fakturace reklamní kampaně byla v rozporu se smluvními podmínkami uzavřenými mezi odvolatelem a společností LETKA a v rozporu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, kde jsou stanovena závazná pravidla při respektování věcné a časové souvislosti daňově účinných nákladů a výnosů, neboť pokud by se mělo jednat o*

reklamní kampaň v roce 2005, tak k uskutečnění daňového plnění by došlo nejpozději dne 31.12.2005, event. zde mohly být uplatněny náklady předcházející počátku předmětného zdaňovacího období, tj. 1.7.2005 a neměly být předmětem daně za prověřované zdaňovací období. Jedná se však pouze o tvrzení bez relevantní důkazní opory. Z písemného vyjádření odvolatele k „Seznámení“ podaného v rámci předmětného řízení dne 26.12.2014 vyplývá, že účelem námitek a tvrzení odvolatele je spíše principiální nesouhlas se vším, co prvoinstanční správce daně či odvolací orgán uvádí či vyhodnocuje. Tímto postupem však daňový subjekt nepřispěl k objasnění stávající skutkové situace, naopak vnáší další pochybnosti o rozsahu reklamní kampaně a relevanci nákladů deklarovaných jako náklady daňově účinné.“ Rovněž nelze žalobci přisvědčit, že ve věci nastalo nepřípustné a ústavně neakceptovatelné dvojí zdanění. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu lze jako daňově účinné uznat pouze prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přičemž žalovaný doměřil žalobci daňovou ztrátu z příjmu právnických osob právě v souladu s provedeným dokazováním, doměřil tak žalobci zákonným způsobem daňovou ztrátu z příjmu právnických osob. Stěžejním v dané věci bylo, že žalobce uplatnil daňovou ztrátu v takové výši, na kterou neměl nárok. Zda jiný subjekt odvedl či neodvedl státu daň, je v tomto směru lhostejné a argumentace tohoto druhu pouze usiluje o odvedení pozornosti od předmětu řízení.

Ad K) Účelovost předložení CD a nevypořádání se s některými důkazy

Jak sám žalobce uvádí, tato žalobní námitka byla opakovaně vypořádána, a proto není na místě, aby se s ní krajský soud znovu vypořádával, soud odkazuje na své dřívější rozhodnutí a zrušující rozhodnutí NSS (bod 62 rozsudku NSS ze dne 11.10.2013, č.j. 8 Afs 39/2012 – 126). K tomu soud doplňuje, že žalobce neupřesnil, jak konkrétně mělo předmětné CD přispět k prokázání sporného zdanitelného plnění, tj. reklamní kampaně na DVP monitorech od počátku roku 2006 (srov. v obdobné věci i závěr NSS v bodu 73 rozsudku ze dne 16.11.2016).

Ad L) Nepřezkoumatelnost výroku napadeného rozhodnutí

Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil výpočet daňové ztráty na řádcích č. 1, 2 a 3. Podstatné je to, že správně byla uvedena změna výroku dodatečného platebního výměru, přičemž z odůvodnění žalovaného rozhodnutí jasně vyplývá, z jakého důvodu byl změněn dodatečný platební výměr. Výrok žalovaného rozhodnutí tak není nepřezkoumatelný, jak tvrdí žalobce.

Ad M) Penále

Tento žalobní bod shledal krajský soud důvodným.

Není sporu o tom, že dodatečný platební výměr byl vydán podle zákona o správě daní a poplatků, když o věci bylo pravomocně rozhodnuto až za účinnosti nové právní úpravy, tj. daňového řádu. Ve vztahu ke stanovení penále, je aktuální usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24.11.2015, č.j. 4 Afs 210/2014 – 57, podle něhož penále podle § 37b zákona ZSDP ve znění účinném od 1.1.2007 do 31.12.2010 a podle § 251 daňového řádu má povahu trestu a je na něj třeba aplikovat článek 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (zákon č. 209/1992 Sb.). Jestliže penále o kterém bylo žalovaným rozhodnuto, představuje trest, přičemž lze na něj aplikovat článek 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle něhož se pro posouzení trestnosti činnosti a

uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější, tak v daném případě mělo být penále z doměřené ztráty vypočítáno ve výši 1% nikoliv ve výši 5%, tedy mělo být penále vyměřeno dle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Proto soud uznal tento žalobní bod důvodným, což je promítnuto ve výroku I. tohoto rozsudku, kdy soud zrušil žalované rozhodnutí ve výše zmíněné části týkající se vyměření penále.

Ad N) Neprovedení výsledku J.U.

NSS ve zrušujícím rozsudku neuložil žalovanému, aby v dalším řízení byl bezpodmínečně proveden výsledek J.U. a bylo opatřeno účetnictví společnosti DVP Media. Stěžejním byl požadavek provedení dalšího dokazování, které správce daně splnil především výsledky samotných trafikantů, kteří se reklamní kampaně účastnili a mohli k ní podat nejvíce relevantních informací. Vypovídací hodnota ostatních důkazů je vzhledem k rozhodnému období pouze podpůrná a ani samotný fakt, že v účetnictví dvou společností je o určitém obchodním případě účtováno stejně, nemusí bez dalšího prokazovat, že k plnění skutečně došlo, a to zvláště za situace, kdy jeho realizaci výrazně zpochybňují výpovědi samotných trafikantů. Žalobce namítá, že ve dvou různých písemnostech žalovaný uvedl rozdílnou částku týkající se doměření daňové ztráty. Jedná se opět o účelovou námitku, když z kontextu dalšího textu je zřejmé, že v seznámení ze dne 16.12.2014 došlo k chybě v psaní, kdy žalovaný zamýšlel žalobce seznámit s tím, že bude doměřena daňová ztráta v částce o 9 515 540 Kč nižší oproti poslední známé daňové ztrátě podle podaného daňového přiznání s tím, že výsledná daňová ztráta bude 442 886 Kč. Tvzení, že měl v tomto rozsahu žalovaný snížit daňovou ztrátu dle předmětného seznámení je v rozporu s obsahem odůvodnění seznámení i napadeného rozhodnutí zcela irrelevantní, když podstatný obsah je obsah žalovaného rozhodnutí. Tuto námitku opět neshledal krajský soud za důvodnou.

V části III. žaloby žalobce uvedl žalobní body, které již byly opakovaně vypořádány, a není na místě, aby se s nimi znovu vypořádával krajský soud. S těmito námitkami se vypořádal NSS ve zrušujícím rozsudku (bod 73 a násl.), přičemž krajský soud se s těmito závěry NSS ztotožňuje, a považoval by za nadbytečné a formalistické, aby tyto závěry NSS opětovně uváděl v tomto rozsudku.

Žalobce ještě v doplnění žaloby namítl, že daňové řízení o doměření daně trvalo tři roky, šest měsíců a 39 dnů a že žalobce je přesvědčen, že již uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně zakotvená v § 47 odst. 2 věte první ZSDP a napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 31.3.2015 je nezákonné. S tímto názorem žalobce se krajský soud neztotožňuje.

Podle § 47 odst. 1 ZSDP „*pokud 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.*“ Dle § 47 odst. 2 ZSDP byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému ustanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Dne 1.1.2011 nabyt účinnosti daňový řád, který zákon o ZSDP zrušil a dle § 264 odst. 4 daňového řádu běh a délka lhůty pro vyměření daně, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu bude posuzovat podle ustanovení daňového řádu, která upravují lhůtu pro stanovení daně, přitom okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních předpisů zůstane zachován. Od 1.1.2011 se tak průběh a stavení prekluzivní lhůty posuzuje

dle daňového řádu, když účinky běhu lhůty jsou zachovány. Mezi účastníky bylo nesporné, že lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 ZSDP byla přerušena dne 18.3.2008 v důsledku daňové kontroly a v souladu s § 47 odst. 1 větou první ZSDP počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta znovu od konce téhož roku, a pokud by nedošlo k jejímu stavění, prodloužení či přerušení, došla by 31.12.2011. Počátek běhu prekluzivní lhůty zůstal zachován i podle § 264 odst. 4 daňového řádu, její běh a délka se v souladu s tímto ustanovením posuzují podle ustanovení daňového řádu, která upravují lhůtu pro stanovení daně, tj. podle § 148 daňového řádu. Podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Toto ustanovení lze aplikovat i v dané věci. Dne 6.5.2010 byl vydán a dne 14.5.2010 byl žalobci doručen dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob a dodatečný výměr na zrušení daňové ztráty z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1.7.2005 do 30.6.2006, proti kterému podal žalobce odvolání. Následně dne 14.3.2011 bylo žalobci doručeno rozhodnutí o odvolání Finančního ředitelství v Hradci Králové, tedy v souladu s ustanovením § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu se prodloužila lhůta pro stanovení daně o 1 rok, tj. do 31.12.2012. Zároveň je nesporné, že žalobce podal dne 6.5.2011 u Krajského soudu žalobu proti uvedenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové, tato žaloba byla rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.3.2012, č.j. 31Af 55/2011 – 118 zamítnuta a tento rozsudek byl doručen žalobci dne 2.5.2012. Poté podal žalobce dne 14.5.2012 kasační stížnost proti tomuto rozsudku, NSS o ní rozhodl dne 11.10.2013 zrušujícím rozsudkem, kdy zrušil jak uvedené rozhodnutí Krajského soudu, tak i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž tento rozsudek NSS nabyl právní moci dne 4.11.2013. Po dobu soudních řízení (tj. ode dne 6.5.2011 do 2.5.2012 a ode dne 14.5.2012 do 4.11.2013 se lhůta pro stanovení daně stavěla, když se jednalo o 901 dní a o od 5.11.2013 pokračoval běh lhůty pro stanovení daně a skončil dne 21.6.2015. Rozhodnutí žalovaného bylo tak oznámeno žalobci před uplynutím prekluzivní lhůty, když žalované rozhodnutí bylo doručeno žalobci dne 31.3.2015.

A pokud žalobce podáním ze dne 19.12.2016, tedy již po uplynutí lhůty pro rozšíření žalobních bodů, „rozváděl“ některé žalobní námitky, tak již nemohl uplatnit v tomto podání žádný nový žalobní bod, přičemž vzhledem ke koncentrační zásadě, která platí v tomto soudním řízení, ani upřesnění či rozvedení žalobních bodů v podstatě nemůže do věci přinášet nic v zásadě nového ve smyslu dalších důvodů pro zrušení napadeného rozhodnutí, když v opačném případě by byl naopak na místě závěr o tom, že se jedná o rozšíření žaloby o další žalobní bod (srov. rozsudek NSS ze dne 18.4.2013, č.j. 7 As 10/2013 – 30). S žalobními body se krajský soud vypořádal, přičemž připomíná účelovou a spekulativní povahu řady žalobních námitek, když krajský soud se se stěžejními žalobními body vypořádal a není povinen „vyvracet“ každou takovou námitku v rozsudku (srov. výše uvedená obecná část o rozsahu vypořádání námitek v rozhodnutích orgánu veřejné moci).

Závěrem tedy krajský soud uvádí, že námitky v rozsáhlé žalobě byly z větší části buď vypořádány v rámci předchozích fází správního a soudního řízení, nebo se ukázaly být pouhou polemikou, s uvedením účelových a spekulativních námitek (námitky stran ohledně svědků, výběru reprezentativního vzorku, provádění svědeckých výpovědí, předvolávání svědků, apod.). Přitom mantinely toho, co je v dalším řízení před správcem daně potřeba zkoumat, jasně vymezil již NSS ve zrušujícím rozsudku, kdy žalovaný v rámci doplnění dokazování soustředil svou pozornost především na provedení důkazů, které mohly mít bezprostřední vztah k provádění reklamy v konkrétních trafikách v rozhodném období.

Těmito důkazy byly zásadní výpovědi provozovatelů a majitelů trafik, kde měla být technická zařízení s reklamou umístěna. Naproti tomu očekávaný výsledek nepřinesly výpovědi obchodních zástupců společnosti LETKA, kteří se kampaně zúčastnili na straně dodavatele, a měly být s trafikanty v denním styku. Tím méně měly vypovídací hodnotu výpovědi svědků, kteří se různými způsoby na přípravě a realizaci kampaně podílely, např. tím, že připravovaly grafické návrhy. Žalovaný také dostatečně zdůvodnil své pochybnosti o relevantnosti účetních dokladů zúčastnivších se společností, tj. žalobce, LETKA a DVP Media, když samotné účetnictví žalobce, ačkoliv má dokládat uskutečnění plnění, je v objektivním rozporu se skutečností vyplývající z provedeného dokazování. Žalovaný postupoval v souladu se zásadami, které na něj klade daňový řád a úlohy správce daně, jehož cílem je stanovit daň ve správné výši, se zhostil poctivě, přičemž o tom svědčí pečlivě vypracované rozhodnutí, které rozhodně netrpí žádnou vadou. V žalovaném rozhodnutí bylo podrobně uvedeno, jaké důkazy byly provedeny, jak byly posouzeny, k jakým závěrům žalovaný dospěl, a rovněž bylo dostatečně odůvodněno, proč nebyly provedeny žalobcem navrhované důkazy. Meritorně pak v souladu s názorem obsaženým v zrušujícím rozsudku žalovaný rozhodl. Krajský soud se v případě, kdy se s námitkami již žalovaný vypořádal, či byly vypořádány ve zrušujícím rozsudku NSS, podrobně nevypořádával, protože není třetí instancí, aby znovu poskytl žalobci podrobnou právní argumentaci, či vyvracel jeho často účelovou a spekulativní argumentaci. Krajský soud ve správním soudnictví je orgánem soudního přezkumu, který primárně sleduje, zda správní orgán při svém rozhodování dodržel zákonnost a nedopustil se excesu. Považoval-li to soud za vhodné, doplnil právní argumentaci žalovaného vlastním právním názorem, přičemž žalobní body s výjimkou jednoho (penále) neshledal jako důvodné, proto ve vztahu k tomuto žalobnímu bodu rozhodl ve výroku I., kdy v části žalované rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.) a ve zbývajících částech žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle úspěchu ve věci, když přihlédl ke skutečnosti, že žalobce byl v části své žaloby v řízení úspěšný, proto krajský soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení v rozsahu $\frac{1}{2}$ celkových nákladů řízení, dle vyúčtování nákladů řízení ze dne 19.4.2016, které zahrnují zaplacení soudního poplatku za žalobu, odměna a paušální náhrada za 5 úkonů právní služby (příprava/převzetí věci, sepsání žaloby, podání ze dne 26.1.2016 a ze dne 19.12.2016, účast na soudním jednání), tj. 5x 3.100 Kč a 5x 300 Kč, s připočtením DPH z odměny a paušální náhrady ve výši 3.654 Kč, k tomu SOP 3 000 Kč a náklady za cestovné ve výši 642 Kč, tj. náklady celkem 24.296 Kč, polovina z těchto nákladů činí 12.148 Kč (§ 3, § 7, § 9, § 11, § 13 vyhlášky 177/1996 Sb., v platném znění).

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 19. dubna 2017

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Mgr. Lucie Marešová