ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **CZT, a. s.**, se sídlem Bratranců Veverkových 396, Pardubice, zastoupeného JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 11. 3. 2011, čj. 1225/11-1200-607208, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2012, čj. 31 Af 55/2011 - 118,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2012, čj. 31 Af 55/2011 - 118, se zrušuje.

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 11. 3. 2011, čj. 1225/11-1200-607208, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný je povinen uhradit žalobci na nákladech soudního řízení částku 23 547 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Jiřího Vaníčka.

Odůvodnění:

I.

1. Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob a dodatečným výměrem na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006 ze dne 6. 5. 2010, čj. 114553/10/248912604202, Finanční úřad v Pardubicích (dále jen „správce daně“) dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 636 960 Kč a rozhodl, že se žalobci dodatečně zrušuje daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 9 958 336 Kč. Žalobci současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 127 392 Kč, a 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 497 916 Kč, tj. celkem 625 308 Kč.

2. Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 11. 3. 2011, čj. 1225/11-1200-607208.

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 29. 3. 2012, čj. 31 Af 55/2011 – 118, zamítl. Rozsudek krajského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

4. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

(Nezákonnost daňové kontroly)

5. Stěžovatel byl přesvědčen, že správce daně postupoval při provádění daňové kontroly v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, § 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), základními zásadami činnosti správních orgánů podle správního řádu a porušil jeho autonomní sféru. Správce daně měl konkrétní pochybnosti, proto nemohl zahájit daňovou kontrolou namátkově. Pokud protokoly o zahájení daňové kontroly neobsahovaly důvody pro tento postup, daňovou kontrolu bylo třeba považovat za nezákonnou, resp. nezahájenou.

6. Podle stěžovatele se pochybnosti správce daně týkaly jiných daňových subjektů [společností DVP Media, spol. s r. o. (dále jen „DVP“) a LETKA TEAM, a. s. (dále jen „LETKA“)]. Správce daně věděl, že společnosti ATLANTA SAFE, a. s., a BEES, s. r. o., popřely pohledávky společnosti DVP a stěžovatele. Správce daně dále vyšel ze závěrů daňového řízení provedeného u společnosti LETKA, provedl místní šetření u některých majitelů trafik a také věděl o sporu mezi společnostmi LETKA a BEES. Důvodem pro zahájení daňové kontroly byla podle stěžovatele i spolupráce mezi správcem daně a společnostmi BEES a ATLANTA SAFE. Ke správci daně se dostaly informace ze soudního spisu vedeného krajským soudem pod sp. zn. 44 Cm 237/2007, takový způsob opatřování důkazů je však nezákonný. Dále stěžovatel upozornil na neformální rozhovor pracovníka správce daně se zástupci konkursních věřitelů společností BEES a ATLANTA SAFE dne 20. 11. 2007, z něhož stěžovateli vyplynula úzká spolupráce mezi těmito subjekty. Stěžovatel je přitom s uvedenými společnostmi ve sporu. Stěžovatel také podotkl, že správce daně postupuje v jiném daňovém řízení, týkajícím se společnosti BEES,

benevolentněji a vstřícněji v rozporu s § 2 odst. 4 správního řádu. Stěžovatel poukázal také na rozhodnutí krajského soudu (pobočka v Pardubicích) ze dne 31. 7. 2008, čj. 44 Cm 249/2007 – 115, o žalobě společnosti DVP na určení pohledávky za společností LETKA, která představovala úplatu za rozmístění monitorů v trafikách a za reklamní předměty. Stěžovatel připomněl i to, že správce daně provedl před vydáním výzvy k doložení rozsahu a předmětu reklamní činnosti místní šetření u některých majitelů a provozovatelů trafik. Dále stěžovatel citoval z usnesení Městského soudu v Praze ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. 40 T 6/2010, souvisejícího s trestním stíháním osob kolem společnosti LETKA, ze kterého mu vyplynulo, že postup správce daně vůči společnosti LETKA byl ovlivněn skupinou ovládanou Ing. U., který fakticky ovládá společnosti ATLANTA SAFE, BEES a další. Konečně stěžovatel poukázal na řadu dalších dokumentů, které mají být založeny ve spisu krajského soudu.

7. Stěžovatel se domníval, že správce daně měl v okamžiku zahájení daňové kontroly k dispozici důkazy a informace, o které opíral své úvahy a závěry. Tyto důkazy nezpřístupnil stěžovateli. Pokud měl správce daně konkrétní pochybnosti, měl se stěžovatelem zahájit vytýkací řízení, nikoliv daňovou kontrolu. K úvaze krajského soudu, že vytýkací řízení lze provést pouze v rámci vyměřovacího řízení, stěžovatel uvedl, že daňová kontrola je také součástí vyměřovacího řízení. Krajský soud byl však nesprávně přesvědčen, že vytýkací řízení nemohlo být použito (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, čj. 5 Afs 223/2004 - 89, č. 1411/2007 Sb. NSS). Tento závěr nijak nezdůvodnil, napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

(Přenesení důkazního břemene)

8. Podle stěžovatele krajský soud posoudil důkazní břemeno jednostranně, aniž by zohlednil možnost přenesení důkazního břemene na správce daně. Stěžovatel nesouhlasil, že pouze listinné materiály nemohou být dostatečným podkladem k prokázání uskutečnění plnění. Stěžovatel předložil nejen listinné důkazy, ale navrhl také provedení výslechu svědků (obchodních zástupců společnosti LETKA, I. R. a J. Unčovského a majitelů a provozovatelů všech trafik). Důkazní břemeno se proto přeneslo na správce daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, čj. 5 Afs 58/2006 – 41, a ze dne 1. 3. 2010, čj. 5 Afs 74/2009 - 111). Pokud listinné důkazy nestačily k prokázání skutkového stavu, měly být provedeny navrhované výslechy svědků. Správní orgány i krajský soud uplatnily vůči listinným důkazům nerovný a selektivní přístup.

9. V doplnění kasační stížnosti ze dne 25. 7. 2012 stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 Afs 128/2008 - 136.

(Obsah sporných faktur)

10. V doplnění kasační stížnosti ze dne 25. 7. 2012 stěžovatel také setrval na názoru, že mu byl neoprávněně vytknut nedostatečný text a obsah sporných faktur. Z § 28 odst. 2 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012, přitom nevyplývá, že by daňový doklad měl obsahovat přílohy. Předmětné faktury obsahovaly dostatečně určitý rozsah a předmět plnění. Pokud správní orgány vytkly stěžovateli nedostatečnost textu faktur a absenci příloh, postupovaly nad rámec zákona.

(Přenesení důkazního břemene v řetězci subdodavatelských vztahů)

11. Podle stěžovatele měl správce daně zkoumat obchodní vztahy mezi daňovými subjekty, podílejícími se na uskutečnění reklamní kampaně, od začátku tohoto obchodního řetězce (subdodavatelských vztahů). Správce daně však nesprávně a nelogicky postupoval od „konce“, tj. od obchodního vztahu mezi stěžovatelem a společností LETKA, a to pouze kontrolou u stěžovatele, nikoliv u jeho obchodního partnera. Stěžovatel připomněl, že nemůže prokazovat skutečnosti týkající se jiných daňových subjektů (viz rozsudky čj. 5 Afs 74/2009 - 111 a čj. 5 Afs 58/2006 - 41). Nikdo z vyslechnutých vlastníků a provozovatelů trafik nebyl v obchodním vztahu se stěžovatelem, proto o takovém vztahu nemohl vypovídat.

12. Správce daně neprokázal své pochybnosti o účetnictví stěžovatele, ale odvodil je pouze z obchodního vztahu mezi majiteli a provozovateli trafik a společností DVP. Stěžovatel odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004 - 45, č. 599/2005 Sb. NSS, a ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005 - 57, č. 605/2005 Sb. NSS, a dodal, že nesplnění zákonných povinností jiných daňových subjektů nemůže vést k závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelem.

(Nezákonnost výzvy)

13. Stěžovatel byl v obchodním vztahu pouze se společností LETKA. Správce daně však požadoval předložení důkazů o obchodních vztazích, kterých se stěžovatel neúčastnil. Výzva k předložení důkazů o těchto vztazích proto byla nezákonná (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, čj. 5 Afs 14/2004 – 60, nebo nález Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 159/99). Předmětná výzva byla nezákonná i proto, že ji správce daně vydal na základě šetření s provozovateli trafik, kteří byli ve vztahu se společností DVP, nikoliv se stěžovatelem.

14. Dále stěžovatel upozornil, že nebyl přizván k žádnému místnímu šetření prováděnému u provozovatelů a majitelů trafik. Během uvedených šetření si správce daně opatřil důkazy v rozporu se zákonem.

(Označení svědků)

15. Přestože stěžovatel výslovně požádal správce daně, aby mu poskytl informace o vyslýchaných osobách, správce daně tento požadavek nerespektoval a nesdělil jej dožádaným správcům daně. Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem, že o odepření informace by se jednalo pouze tehdy, pokud by správce daně neposkytl informace na výslovnou žádost daňového subjektu. Stěžovatel výslovně požádal o poskytnutí informací, povinnost správce daně informovat stěžovatele nadto vyplývala i z § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Na podporu svého tvrzení stěžovatel citoval z odborné literatury a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, čj. 1 Afs 7/2003 – 65, č. 557/2005 Sb. NSS.

(Nezákonnost použití některých důkazů v daňovém řízení)

16. Krajský soud podle stěžovatele nesprávně uvedl, že správce daně prováděl vyhledávací činnost, a že zákon nevylučuje vyslechnout osoby, u nichž bylo předtím provedeno šetření. V tomto ohledu byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Stěžovatel

byl přesvědčen, že správce daně provedl místní šetření, krajský soud nemohl účelově zaměňovat tento postup s vyhledávací činností.

17. Stěžovatel odmítl tvrzení krajského soudu, že během výslechů svědků nekladl svědkům otázky. Odkázal na několik protokolů o výslechu svědků, které dokládaly, že zástupce stěžovatele uplatnil právo klást svědkům otázky. Dále byl stěžovatel přesvědčen, že důkazy v podobě protokolů o místních šetřeních byly získány nezákonně (viz nález Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2002, sp. zn. I. ÚS 54/01, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, čj. 1 Afs 29/2009 - 91). Krajský soud také nedostatečně a nesprávně vypořádal námitku, podle níž výslechy svědků, u kterých bylo provedeno místní šetření, nelze považovat za objektivní.

(Použití pomůcek)

18. Stěžovatel zdůraznil, že za použití pomůcek nechtěl stanovit výdaje pouze u sporných položek, jak nesprávně tvrdil krajský soud. Stěžovatel požadoval, aby správce daně stanovil prostřednictvím pomůcky (spočívající v průzkumu, jaké finanční prostředky vynakládají ostatní výrobci a dovozci tabákových výrobků na reklamu) výdaj ke všem položkám, tj. výdajům vztahujícím se na propagaci a reklamu. Správce daně byl povinen stanovit daň za použití pomůcek, pokud stěžovatel neprokázal zdanitelné plnění (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 5. 2004, čj. 29 Ca 102/2003 - 39).

19. Krajský soud neupřesnil, které výdaje na reklamu a propagaci považoval za prokázané. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

(Spolupráce mezi odděleními správce daně a finančního ředitelství)

20. Stěžovatel setrval na názoru, že zásada nezávislosti patří mezi zásady činnosti orgánů veřejné správy (srov. § 177 odst. 1 správního řádu). Je vyjádřena zejména v § 2 odst. 4 správního řádu. Jednotlivá oddělení správce daně a finančního ředitelství mezi sebou nesmí spolupracovat v oblasti hodnocení důkazů, právní argumentace a právních závěrů. Odkázalo-li oddělení nepřímých daní finančního ředitelství na dosud nevydané rozhodnutí oddělení daně z příjmů, stěžovatel mohl důvodně podezřívat tato oddělení ze vzájemné spolupráce při hodnocení důkazů.

(Nevyslechnutí obchodních zástupců společnosti LETKA)

21. Stěžovatel zdůraznil, že výslechy obchodních zástupců společnosti LETKA měly zásadní význam pro prokázání faktického stavu. Výslech pouze jediného obchodního zástupce K., který navíc příliš nepracoval v terénu, nemohl prokázat celý skutkový stav. Z jeho výpovědi vyplynulo, kde a v jakém období bylo umístěno reklamní zařízení. I ostatní obchodní zástupci tudíž mohli prokázat rozsah a období umístění reklamních zařízení na dalších místech, resp. umístění reklamních boxů a reklamních předmětů. Nadto stěžovatel podotkl, že svědek K. ani svědek S. (bývalý předseda představenstva společnosti LETKA) nebyli v době své výpovědi činní v uvedené společnosti.

22. Stěžovatel uzavřel, že správce daně nevycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu, pokud neprovedl výslechy obchodních zástupců. Stěžovatel doplnil svá tvrzení odkazem na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 4. 2000, sp. zn. 38 Ca 288/99, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, čj. 1 Afs 45/2006 – 55, a ze dne

30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze kterých vyplývá, že výslech svědka navržený daňovým subjektem je třeba provést vždy, ledaže by tím došlo ke zmaření či účelovému prodloužení daňového řízení. V daném případě by však k takovému prodloužení nedošlo.

23. Krajský soud se nevypořádal s námitkou stěžovatele, že finanční ředitelství v předstihu hodnotilo možné výsledky výpovědí obchodních zástupců, napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, čj. 7 Afs 29/2009 - 92). Finanční ředitelství ani krajský soud nemohly považovat navržené důkazy za nadbytečné, protože tyto důkazy mohly prokázat skutečnost, která dosud nebyla v daňovém řízení nijak doložena, případně z nich mohla vyplynout potřeba provést další důkazy. Z uvedeného stěžovateli vyplynulo, že krajský soud hodnotil důkazy selektivně (viz nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2005, čj. 5 Afs 40/2004 - 59, č. 1251/2007 Sb. NSS). Stěžovatel dodal, že obchodní zástupci mohli prokázat i umístění reklamních boxů v trafikách. Výpovědi svědků S., K., R. aj. v tomto ohledu nebyly dostačující.

24. V doplnění kasační stížnosti ze dne 4. 2. 2013 stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2012, čj. 7 Afs 59/2011 - 91.

(Nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí a nedostatečná reprezentativnost vzorku svědků)

25. Stěžovatel měl za to, že krajský soud hodnotil svědecké výpovědi provozovatelů a majitelů trafik jednostranně a selektivně, přičemž nerespektoval zásady dokazování. Stěžovatel předložil správci daně nejen přehled 827 trafik, ale také fakturu č. 16/00003, která prokazovala reklamní kampaň na zařízeních společnosti DVP v počtu 725 stanic. Vyslechl-li správce daně asi 60 majitelů a provozovatelů trafik, nelze vyloučit, že se jednalo pouze o trafiky, ve kterých reklamní kampaň neproběhla v příslušném období. Počet vyslechnutých svědků byl nedostatečný, tj. vzorek nebyl reprezentativní. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, protože krajský soud nezdůvodnil, proč považoval počet vyslechnutých svědků za dostatečný. Stěžovatel nesouhlasil ani s tím, že správce daně vybral vyslýchané provozovatele a majitele trafik náhodně. Tento závěr neměl oporu ve spisu a způsobil nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

26. Stěžovatel nepřisvědčil tvrzení krajského soudu, že v předložené tabulce trafik nebylo uvedeno promítání reklamy. Tato činnost zde byla uvedena (pod pojmem *umístění reklamního zařízení*). Tabulka vycházela z obsahu protokolů o výpovědích svědků. Stěžovatel upozornil, že v posuzované věci šlo zejména o promítání reklamy, oproti např. reklamním předmětům.

27. Krajský soud vyložil výpovědi svědků jednostranně, pokud uvedl, že nepotvrdily konkrétní rozsah reklamy v letech 2005 a 2006. Stěžovatel vytkl krajskému soudu, že nezohlednil delší časový odstup výslechů od doby, kdy reklama probíhala. Tuto skutečnost nelze přičítat stěžovateli k tíži. Při hodnocení výpovědí bylo nutné zohlednit také velký počet společností, které působí v tabákovém průmyslu. Provozovatelé a majitelé trafik si proto nemohou přesně pamatovat značky cigaret stěžovatele.

28. Dále stěžovatel upozornil na část odůvodnění napadeného rozsudku, podle níž provedené výslechy nerozptýlily pochybnosti o uskutečnění plnění, naopak je umocnily. Z uvedeného je zřejmé, že pochybnost správce daně nemohla být potvrzena najisto, a finanční ředitelství tudíž nemělo dostatek důkazů pro vydání rozhodnutí, které by se opíralo o pochybnost hraničící s jistotou (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, čj. 1 Afs 85/2009 - 104, č. 2148/2010 Sb. NSS, a ze dne 8. 3. 2005, čj. 1 Afs 51/2004 - 75, č. 780/2006 Sb. NSS). Daňové orgány neměly postaveno najisto, zda došlo ke zdanitelnému plnění, a nezjistily dostatečně skutkový stav věci. Za takové situace bylo třeba doplnit dokazování přinejmenším o výslechy obchodních zástupců společnosti LETKA, p. Unčovského a další důkazy.

29. Krajský soud nesprávně hodnotil důkaz v podobě seznamu provozovatelů a majitelů trafik. Tento seznam obsahoval trafiky, s nimiž společnost DVP uzavřela smlouvu. Na rozdíl od společnosti DVP stěžovatel nemohl vědět, zda jejich provozovatelé či majitelé podnikali v kontrolovaném období. Stěžovatel nemohl mít přehled o všech trafikách vzhledem k jejich velkému počtu. Stěžovatel nikdy netvrdil, že reklama probíhala ve všech 827 trafikách.

30. Stěžovatel dále připomněl, že účetní doklady (zejména faktury č. 16/00002, č. 16/00003 a č. 16/00010) prokazují, že reklamní spoty probíhaly na reklamních zařízeních v trafikách v různém období a v různém rozsahu. Stěžovatel se rovněž neztotožnil s výtkou krajského soudu, že někteří svědci nepředložili slíbené doklady. Stěžovatel není schopen předložit důkazy, které jsou v dispozici třetích osob.

31. Stěžovatel podotkl, že mu nemůže být přikládáno k tíži, že některé svědecké výpovědi byly velmi obecné a neurčité. Stěžovatel nemůže být odpovědný za nedoložení tvrzení třetích osob.

(Nevěrohodnost svědectví kvůli personálnímu propojení mezi stěžovatelem, společností LETKA a dalšími subjekty)

32. Stěžovatel setrval na názoru, že správce daně posuzoval výpovědi svědků S. a Novotného jako méně hodnotné a nevěrohodné kvůli spřízněnosti se stěžovatelem. Četnost, s jakou správce daně a finanční ředitelství poukazovali na stejné sídlo stěžovatele a společnosti LETKA, na spřízněnost svědka Novotného se stěžovatelem, na probíhající trestní řízení vůči osobám spojeným s vedením stěžovatele, na skutečnost, že společnost LETKA byla účelově převedena na společnost Oliveta, s. r. o., a na spor ohledně neodvedení daně z přidané hodnoty, který se však netýká stěžovatele, nemohla být podle stěžovatele náhodná.

(Nevyslechnutí svědků R., P., Unčovského a neopatření účetnictví společností DVP a LETKA)

33. Stěžovatel měl za to, že p. Unčovský musel znát obsah účetnictví společnosti DVP, z něhož mohly být lépe osvětleny skutečnosti týkající se předmětné reklamní kampaně. V této souvislosti poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 29/2009 - 92 a ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 132/2005 - 71, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2008, čj. 30 Ca 44/2007 - 38, a rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 9. 2007, čj. 15 Ca 110/2006 - 30. Tento svědek a účetnictví společností DVP a LETKA mohly prokázat skutečnosti významné pro rozhodnutí. Podle stěžovatele krajský soud

rovněž opomněl výpovědi provozovatelů a majitelů trafik, kteří potvrdili tvrzení stěžovatele. Krajský soud se tím dopustil selekce důkazů.

34. Stěžovatel byl přesvědčen, že klíčovým svědkem měl být také grafik R., který mohl prokázat, jakou podobu měly reklamní předměty, obaly, apod., a v jakém období bylo jeho grafické znázornění využíváno. Obdobně p. P. mohla objasnit, v jakém množství a období vyráběla samolepy na prodejny. Z výslechů těchto svědků mohla vyplynout potřeba provést další důkazy.

(Důkaz znaleckým posudkem a fotografiemi)

35. Krajský soud se dopustil selekce důkazů i ve vztahu k návrhu na provedení důkazu znaleckým posudkem. Soud předem vyloučil způsobilost tohoto důkazu prokázat uskutečnění předmětných plnění. Tento důkaz však mohl prokázat, že účetní doklady byly vystavovány v návaznosti na konkrétní plnění. Zkoumání těchto dokladů nadto mohlo vést k provedení dalších důkazů. Uvedené platí i ve vztahu k fotografiím ze dne 10. 1. 2005, které stěžovatel předložil krajskému soudu a které mohly prokázat rozsah reklamní kampaně. Stěžovatel nemohl získat tento důkaz dříve, proto jej předložil až v soudním řízení.

(Nevypořádání se s některými důkazy)

36. Stěžovatel také zdůraznil, že důkazy, které předložil spolu s odvoláním ve věci daně z přidané hodnoty, prokazovaly, že tabákové výrobky byly propagovány a prodávány v období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006. Prodejní cena cigaret LETKA, ok! a DIESEL byla shodná na podzim 2005 a na jaře 2006, za tuto cenu byly nabízeny v prodejních katalozích a v reklamních spotech DVD č. 2 a DVD č. 5 a prodávány. Obdobně byly propagovány a prodávány doutníky Gullivers a Merlin, což potvrdili minimálně dva svědci před Finančním úřadem v Hradci Králové a znalecký posudek ze dne 24. 10. 2007. Jednalo se o nové tabákové výrobky, u kterých byla propagace nutná. Stěžovatel proto nesouhlasil s tím, že se uvedené důkazy nevztahují ke kontrolovanému období. Skutečnost, že reklama na výrobky stěžovatele probíhala v průběhu celého kontrolovaného období, nadto vyplývá z katalogů „VELKOOBCHOD Traffic P. H.“ a „FOLLYX – SPECIÁLNÍ NABÍDKA“. Stěžovatel považoval za nesprávné tvrzení krajského soudu, že správce daně nezpochybnil tyto důkazy. Správce daně se nemohl vyjádřit k uvedeným důkazům, protože je stěžovatel předložil až v odvolacím řízení. Proto se k nim mělo vyjádřit finanční ředitelství, které tak ovšem neučinilo. Těmito důkazy se nezabýval ani krajský soud.

37. V doplnění kasační stížnosti ze dne 25. 7. 2012 stěžovatel namítl, že daňové orgány ani krajský soud se nevypořádaly s důkazem v podobě produkčního CD pro reklamní kampaň od dubna 2006. Toto CD bylo vyrobeno v únoru 2006 (vyplývá z vlastností souboru), což odpovídá fakturám č. 016/00222 a č. 06/00224. Uvedené pochybení mělo vliv na hodnocení důkazů a zároveň způsobilo nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

(Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku)

38. Napadený rozsudek byl podle stěžovatele nepřezkoumatelný, protože nezdůvodnil, proč je výslech cca 60 svědků (provozovatelů a majitelů trafik) dostatečný a proč je lhostejné, že správce daně vyslechl provozovatele a majitele trafik pouze ze sedmi měst. Stěžovatel nevěřil, že tento výběr svědků byl náhodný. Na území Prahy bylo asi 100

promítacích stanic, správce daně však vybral pouze 17 z nich, a to pouze v Praze 4. Správce daně nevyslechl žádného svědka v severních a jižních Čechách, na severní Moravě ani ve Slezsku.

39. Krajský soud se nezabýval námitkou týkající se spolupráce mezi odděleními správce daně. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný také proto, že krajský soud neupřesnil námitky, se kterými se dle jeho tvrzení nevypořádalo finanční ředitelství (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, čj. 7 Afs 77/2010 – 112).

IV.

40. Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

41. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

42. Kasační stížnost je důvodná.

43. Nejvyšší správní soud nejprve zvažoval, zda byl správce daně oprávněn vyloučit některé výdaje stěžovatele vynaložené na propagaci a reklamu z daňově uznatelných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V tomto ohledu se zabýval stížní námitkou týkající se přenesení důkazního břemene.

44. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl vyzván správcem daně v průběhu daňového řízení. Daňové řízení tedy stojí na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (viz např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124).

45. Daňový subjekt unese 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 ze dne 26. 1. 2011, čj. 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. Totéž lze říci i ve vztahu ke smlouvám, na jejichž základě mělo dojít k deklarovanému plnění (viz rozsudky ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68, a ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle kterého *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní*

či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění" (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

46. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto směru správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119, nebo obdobně nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Každá chyba v účetnictví nemusí způsobit tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje *prima facie* předepsané informace o konkrétním účetním případu) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86).

47. Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, 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. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Ty pak *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. výše zmiňované rozsudky čj. 1 Afs 39/2010 - 124 nebo čj. 2 Afs 24/2007 - 119).

48. Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o nichž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 43/2011 - 121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu. Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto povinnost pouhým předložením byť i formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, sama o sobě neznamená, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2008 - 85).

49. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že stěžovatel předložil správci daně účetnictví, které obsahovalo faktury č. 55/00012, č. 55/00014, č. 55/00018, č. 56/00010, č. 56/00011, č. 56/00015 a č. 56/00023 vystavené společností LETKA za poskytování reklamy a propagace na základě smlouvy o zajišťování propagace a reklamy ze dne 3. 5. 2002.

Z některých faktur vyplývalo, že reklamní kampaň byla provedena společností DVP. Tyto doklady samy o osobě neprokazují, že se operace, které byly jejich předmětem, opravdu uskutečnily (výše uvedený rozsudek čj. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně proto dal ověřit uskutečnění předmětných plnění a zaslal dožádání správci daně příslušnému pro daňový subjekt DVP, ve kterém požadoval prověření některých skutečností týkajících se této společnosti a jejích obchodních vztahů se stěžovatelem a společností LETKA. Dožádaný správce daně odpověděl, že provedl výslech svědka Novotného, který byl jednatelem společnosti DVP do listopadu 2006. Provést výslech stávajícího jednatele společnosti DVP se nepodařilo, dožádaný správce daně se opakovaně pokoušel svědka předvolat, tento si však nepřevzal rozhodnutí o předvolání a nedostavil se k výpovědi. Dožádaný správce daně dále uvedl, že společnost DVP se do oblasti jeho místní příslušnosti přistěhovala v únoru 2007, na zapsané adrese v Mladé Boleslavi prakticky nikdy nesídlila. Dále podotkl, že společnost DVP nepodala za rok 2006 daňové přiznání, daň jí proto byla vyměřena z moci úřední, za rok 2007 rovněž nepodala daňové přiznání. Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty podala naposledy za zdaňovací období říjen 2006, následně jí byla daň vyměřována z moci úřední na hodnotu 0 Kč a v prosinci 2007 ukončila plátcovství. Dožádaný správce daně dále předložil protokol o výslechu svědka Novotného, který potvrdil, že společnost DVP vystavila faktury na společnost LETKA, doklady byly zaúčtovány a daněny, úhrada za plnění byla provedena finančně i *„nefinančním plněním (zboží distribuované společností LETKA)*". Dále uvedl, že společnost DVP prováděla služby prostřednictvím svých zaměstnanců i subdodavatelsky, společnost LETKA byla pro společnost DVP strategickým partnerem, hlavní činností byla podpora prodeje značek promítáním videoklipů a vystavením značek na statických monitorech. Svědek uzavřel, že dokumenty prokazující plnění byly předány novému majiteli společnosti.

50. Správce daně poté provedl ústní jednání s provozovateli trafik M. U., P. K., M. M., Ing. S. J., M. K. a V. M.. Z jednání s M. U. vyplynulo, že uzavřel dne 3. 6. 2003 se společností LETKA smlouvu o umístění reklamního boxu na dobu jednoho roku. Dne 21. 1. 2004 M. U. uzavřel smlouvu o umístění reklamního zařízení se společností DVP. M. U. byla předána technická zařízení pro reklamní kampaň, která fungovala asi jeden měsíc. Pracovníci společnosti DVP přišli tuto poruchu opravit, po určité době se však zařízení opět rozbilo. M. U. si nevzpomněl na poskytnutí reklamních předmětů, nevybavil si ani spoty promítnuté mu na DVD. P. K. uvedl, že uzavřel se společností DVP smlouvu o umístění reklamního zařízení na dobu neurčitou dne 30. 1. 2004, následně mu byla předána technická zařízení. Odměna za umístění reklamy mu byla vyplacena naposledy ke dni 31. 12. 2004, dne 21. 4. 2005 byl uzavřen dodatek k uvedené smlouvě, ve kterém byla dohodnuta úhrada nájemného za první a druhé čtvrtletí roku 2005 prostřednictvím zboží. Od 25. 4. 2005 byla společnost DVP nekontaktní, spolupráce tímto skončila. Na předložená DVD si P. K. vzpomněl. Z jednání s M. M. vyplynulo, že v jedné ze dvou z trafik, kterou M. M.provozoval, byla plazmová obrazovka s DVD, zřejmě na základě smlouvy se společností DVP. Společnost DVP neposkytla jiné reklamní předměty. M. M. předložil výpis z peněžního deníku za prosinec 2004, podle něhož společnost DVP proplatila pronájem prostoru na umístění zařízení LCD a DVD v jeho trafice. Asi po půl roce byla smlouva se společností DVP zrušena pro nedodržení smluvních podmínek, přístroj byl odpojen. Co se týče reklamních spotů na DVD, M. M. si matně vzpomněl na spot s cigaretami Letka a dodal, že obchodní vazby probíhaly v letech 2004-2005. Ing. S. J. uvedl, že se společností DVP uzavřel smlouvu o umístění reklamního zařízení dne

2. 2. 2004. Zařízení bylo provozováno do 24. 5. 2006. Od roku 2006 nedošlo k žádné spolupráci. Ing. J. si nevzpomněl, kdo mu dodával reklamní předměty (samolepy). Dodal, že oba reklamní spoty na DVD mu byly dodány. Provozovatel trafiky M. K. uvedl, že k uzavření smlouvy o umístění reklamního zařízení došlo dne 14. 1. 2004, faktury za pronájem byly uhrazeny (poslední ze dne 15. 4. 2005). V březnu 2005 došlo k ukončení spolupráce, společnost DVP si odvezla zařízení dne 31. 5. 2005. Dále připustil, že od této společnosti obdržel reklamní předměty, a uvedl také, že mu byl dodán reklamní spot na cigarety Letka a Red Dog, u spotu na cigarety Diesel se domníval, že jej spíše neobdržel. V. M. sdělil, že se do jeho trafiky v lednu 2004 dostavil zástupce společnosti DVP, V. M. následně se společností spolupracoval, nikdy však neobdržel provizi za sjednanou reklamu. Společnost DVP mu jako náhradu za nájemné nabídla cigarety, resp. tabák. Spolupráce byla ukončena zhruba po roce a půl. V. M. potvrdil, že mu byl dodán spot s cigaretami Letka.

51. Na základě výše uvedeného správci daně oprávněně vyvstaly pochybnosti o věrohodnosti účetnictví stěžovatele ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Řada provozovatelů trafik uvedla, že k ukončení spolupráce se společností DVP došlo již v průběhu roku 2004 nebo v první polovině roku 2005, někteří také nepotvrdili dodání reklamních předmětů a reklamního spotu.

52. Nejvyšší správní soud byl přesvědčen, že správce daně dostál své povinnosti zakotvené v § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu a prokázal, že o souladu mezi předloženým účetnictvím a skutečným stavem existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě zhodnotil předložené účetnictví jako nevěrohodné (srov. rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Sdělení některých provozovatelů trafik, že spolupráce se společností DVP byla ukončena již v roce 2004, resp. v první polovině roku 2005, nebo že jim nebyla dodána DVD s reklamními spoty, jsou dostatečným důvodem pro vznik pochybností o věrohodnosti účetnictví stěžovatele. Správce daně proto unesl důkazní břemeno, které následně přešlo na stěžovatele.

53. Správce daně sdělil své pochybnosti stěžovateli výzvou ze dne 14. 7. 2009, ve které uvedl, že společnost DVP uzavírala smlouvy o umístění reklamního zařízení od ledna do března 2004, v tomto období byla do trafik umisťována reklamní zařízení. Spolupráce provozovatelů trafik a společnosti DVP byla ukončena v průběhu roku 2004, nejpozději v první polovině roku 2005 (v tomto ohledu bylo tvrzení správce daně nepřesné, Ing. Jindřišek totiž uvedl, že zařízení bylo provozováno až do 24. 5. 2006). Správce daně se domníval, že *„v případě reklamních činností poskytnutých společností DVP nedošlo k uskutečnění těchto činností v takovém rozsahu a v těch obdobích, jak je uvedeno na přijatých fakturách.“* Dále uvedl, že i ostatní obchodní případy uvedené na předmětných fakturách nebyly blíže upřesněny, zejména nebyla uvedena cena jednotlivých reklamních činností nebo činností s nimi spojených, bližší popis reklamních a propagačních činností, kalkulace ceny, atd. Správce daně vyzval stěžovatele k doložení konkrétních skutečností, které by byly způsobilé vyvrátit jeho pochybnosti. Výzva byla dostatečně srozumitelná a jednoznačně vyjádřila konkrétní požadavky správce daně k odstranění jeho pochybností.

54. Stěžovatel reagoval na výzvu správce daně podáním ze dne 2. 8. 2009, ve kterém navrhl provedení důkazů svědeckými výpověďmi (1) všech majitelů a provozovatelů trafik,

se kterými společnost DVP uzavřela smlouvu o umístění reklamního zařízení, (2) bývalého předsedy představenstva společnosti LETKA V. S. a bývalých zaměstnanců této společnosti, zejména obchodního ředitele T. K. a dealerů této společnosti, (3) bývalého jednatele společnosti DVP J. Novotného, (4) ekonomické ředitelky stěžovatele E. K., a (5) fakturantky a finanční účetní stěžovatele L. Z.. Stěžovatel dále navrhl provedení důkazu účetnictvím společností LETKA a DVP a zprávou účetního auditora Ing. L..

55. Správce daně některým důkazním návrhům vyhověl a vyšel z následujících důkazů: (1) seznam 827 trafik, (2) dvě DVD obsahující reklamu na cigarety Letka a Red Dog a na cigarety Diesel, (3) svědecká výpověď 56 provozovatelů a majitelů trafik, (4) svědecká výpověď V. S. (bývalý předseda představenstva společnosti LETKA), J. Novotného (bývalý jednatel společnosti DVP), T. K. (obchodní zástupce společnosti LETKA) a Ing. L. (auditor, který ověřoval účetní závěrku stěžovatele), (5) produkční CD pro reklamní kampaň na doutníky Gullivers (v informacích o souboru uloženém na tomto DVD je uvedeno datum změny 1. 2. 2006), (6) DVD obsahující fotografie reklamních monitorů v některých trafikách (jako datum změny jsou u souborů uložených na tomto CD uvedena data zejména z ledna, května a července roku 2004, žádná data z let 2005 a 2006 se u fotografií nevyskytují), (7) DVD obsahující reklamu na cigarety Burton a Calume, OK, Red Dog a další (jako datum změny u složek uložených na tomto DVD je uvedeno datum 9. 11. 2004), (8) ukázky reklamních předmětů (letáky, samolepy, zapalovače, katalogy, atp.), a (9) dodatek č. 2 ze dne 3. 5. 2005 k Rámcové smlouvě o obchodním zastoupením uzavřený mezi stěžovatelem a společností LETKA. Správce daně měl k dispozici i Rámcovou smlouvu o obchodních podmínkách uzavřenou mezi stěžovatelem a společností LETKA a Dodatek č. 1 k rámcové smlouvě ze dne 2. 8. 2000.

56. Na základě těchto důkazů správce daně dospěl k závěru, že stěžovateli se nepodařilo prokázat faktické uskutečnění všech plnění uvedených na sporných fakturách. Podle správce daně nebylo možné považovat výdaje vynaložené na tato plnění za daňově uznatelné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto zvýšil základ daně za kontrolované zdaňovací období o částku 10 910 218,29 Kč.

57. Nejvyšší správní soud neshledal tento postup zákonným. Předně je třeba zdůraznit, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu je správce daně povinen dbát, aby daň byla stanovena ve správné výši, nikoliv stanovit daň v maximální možné výši (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, nebo ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, nebo rozsudek ze dne 28. 6. 2007, čj. 2 Afs 184/2006 - 123). Jakkoliv je totiž smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, je třeba vzít v úvahu, že zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel. Nelze tedy vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve správně stanovené výši. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které nesouvisejí s jeho podnikatelskou činností nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by mohly daňové subjekty uplatňovat jakékoliv výdaje. Je-li základem daně příjem snížený o výdaje, nelze na výdaje rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (viz rozsudky ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006 - 50, č. 1396/2007 Sb. NSS, a ze dne 21. 3. 2012, čj. 5 Afs 76/2011 - 141).

58. Jakkoliv lze přisvědčit názoru správce daně, že stěžovatel neprokázal faktické plnění v rozsahu a výši deklarované na sporných fakturách, z provedeného dokazování nelze dovodit závěr, že výdaje na propagaci a reklamu byly fiktivní a že k žádnému plnění v kontrolovaném období nedošlo.

59. Z obsahu svědeckých výpovědí provozovatelů a majitelů trafik vyplynulo, že celkem 10 svědků připustilo či potvrdilo, že v jejich trafikách bylo v kontrolovaném období nebo alespoň v jeho části umístěno reklamní zařízení, na kterém byly promítány reklamy na výrobky stěžovatele (srov. výpovědi svědků K. G., T. V., M. P., D. M., M. M., H. V., J. K., I. D., M. L., Ing. S. J.). 11 svědků naopak umístění reklamního zařízení výslovně či nepřímo vyloučilo (J. S., H. Š. E. S., J. B., V. M., F. K., I. V., V. M., M. K., P. K., M. S.). Někteří svědci (J. M., P. N. V., T. C. N., D. M., D. P., P. Č., P. J., L. S., M. M.) sdělili, že zařízení fungovalo pouze po určitou dobu od jeho instalace. Dobu umístění zařízení si však nepamatovali nebo ji neuvedli. Data stěžovatelem tvrzeného umístění jsou sice uvedena v předloženém seznamu trafik, tato skutečnost však nebyla dále nijak prokázána (např. smlouvou o umístění reklamního zařízení jako v některých ostatních případech). Tyto výpovědi proto podle soudu nebylo možné osvědčit jako jednoznačný důkaz o tom, že reklama u těchto provozovatelů v kontrolovaném období neprobíhala. Zbývající svědci (z nichž J. C. nepodnikal a L. F. pouze pomáhala v trafice své matce I. D., provoz trafiky ukončily v roce 2004) si na umístění reklamního zařízení a na promítání reklam nepamatovali, nebo z jejich výpovědi nebylo možné jednoznačně dovodit, zda se v kontrolovaném období reklamní zařízení nacházelo v jejich trafice a zda na něm byla promítána reklama na výrobky stěžovatele.

60. Celkem 13 svědků potvrdilo, že obdrželi některé reklamní předměty (K. G., M. P., P. N. V., T. C. N., D. P., M. M., I. D., H. V., J. K., J. Č., J. B., V. K., J. D.), 8 svědků naopak přijetí reklamních předmětů vyloučilo (T. V., I. H., D. M., P. Č., V. M., P. K., M. M., M. S.). Zbývající svědci si v tomto směru nebyli jistí, nebo se k přijetí reklamních předmětů nevyjádřili. Provedené dokazování tedy jednoznačně nevyloučilo ani skutečnost, že do trafik byly dodávány reklamní předměty.

61. K plnění fakturovanému na dokladu č. 56/00023 označeném jako „*reklamní kampaň na doutníky*“ se většina svědků vůbec nevyjádřila. Správce daně ani zástupce stěžovatele se totiž zpravidla na tento druh plnění nedotazovali. Výjimkou byly výpovědi M. P. a I. D. kteří sdělili, že v jejich trafikách tato reklama neprobíhala. Na reklamní kampaň na doutníky si nevzpomněly svědkyně M. a V.. K umístění reklamních boxů se vyjádřili pouze svědci I. D. a M. U., kteří potvrdili, že uzavřeli smlouvu o umístění tohoto reklamního prvku. Výslechy provozovatelů a majitelů trafik plnění v podobě reklamních boxů a reklamní kampaně na doutníky v zásadě nepotvrdily ani nevyvrátily.

62. Neoprávněnost zahrnutí výdajů na reklamu a propagaci nebylo možné jednoznačně dovodit ani z ostatních svědeckých výpovědí. Svědkyně K. (ekonomická ředitelka stěžovatele) potvrdila, že v rámci spolupráce mezi stěžovatelem a společností LETKA existovaly reklamní předměty (hrnky, zapalovače, deštníky, plakáty, samolepky atp.), a to zhruba v období, kdy se výrobky stěžovatele prodávaly. Z výpovědi svědka Novotného (bývalý jednatel společnosti DVP) vyplynulo, že obchodní zástupci společnosti LETKA

byli pověřeni uzavíráním smluv za společnost DVP v trafikách, kde mělo být umístěno reklamní zařízení, které bylo majetkem stěžovatele. Smlouvy se začaly uzavírat v lednu 2004, svědek byl přesvědčen, že reklamní zařízení fungovalo i v okamžiku, kdy předával společnost novému majiteli (konec roku 2006). K faktuře č. 55/00014 svědek uvedl, že se týkala prodeje reklamního času na reklamním zařízení stěžovateli, k faktuře č. 56/00023 uvedl, že služby deklarované na této faktuře proběhly. K předloženému DVD, na kterém byl reklamní spot na cigarety Letka, sdělil, že tento spot byl nasazen do sítě v roce 2005, k dalšímu DVD, na kterém byl nahrán spot na cigarety Diesel, uvedl, že tento byl do sítě nasazen v roce 2006. Svědek S. (bývalý předseda představenstva společnosti LETKA) uvedl, že společnost LETKA distribuovala obrazovky do maloobchodních prodejen a zajišťovala jejich servis. Tento svědek potvrdil také umisťování reklamních předmětů do trafik. Správce daně předložil svědkovi faktury vystavené společností LETKA. Svědek k nim uvedl, že je viděl, schvaloval a dával podnět k jejich vystavení. Dále doplnil, že vedení účetnictví společnosti LETKA zajišťoval stěžovatel. Pokud se tedy do účtárny předkládaly faktury za touto společností, u těchto dokladů byly vždy přílohy. Tyto byly založeny u společnosti LETKA. Pokud se do účtárny předkládaly faktury vystavené společností LETKA na stěžovatele, přílohy se již nepřikládaly, protože by byly duplicitní. Na počátku roku 2006 došlo k omezení rozpočtu na reklamu. Úhrady mezi společností LETKA a stěžovatelem probíhaly bezhotovostním převodem na základě zápočtů. Dále uvedl, že v letech 2005-6 měla společnost asi 30 obchodních zástupců. Svědek potvrdil, že v roce 2006 probíhala reklamní kampaň na cigarety Letka, OK, Diesel i na doutníky. Podle svědka bylo DVD se spotem na cigarety Diesel nasazeno v roce 2006, na cigarety Letka v roce 2004 a na doutníky a cigarety OK, Letka a Diesel v roce 2005. Svědek K. poznal reklamní spoty na všech promítnutých DVD. Sdělil, že reklamní kampaň a spolupráce probíhala asi do konce roku 2006. Na dotaz týkající se reklamních předmětů svědek nedokázal odpovědět.

63. Z důkazů provedených správcem daně vyplývá, že k uskutečnění reklamní kampaně alespoň v částečném rozsahu došlo. Tento závěr vyplynul zejména z výpovědí svědků K., K., Novotného a částečně také z výpovědí některých provozovatelů a majitelů trafik. Za situace, kdy počet svědků (provozovatelů a majitelů trafik), kteří umístění reklamního zařízení a promítání reklamy, resp. dodání reklamních předmětů potvrdili, se téměř shodoval s počtem těch, kteří ho naopak vyloučili, a zbývající část (cca 2/3) svědků si nebyla jistá nebo z jejich výpovědi jednoznačně nevyplynulo, zda reklamní kampaň v kontrolovaném období probíhala, nebylo namístě vyloučit všechny sporné výdaje z daňově uznatelných výdajů.

64. Výsledky provedeného dokazování je třeba zvláště obezřetně posuzovat s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti posuzovaného případu. Vzhledem k tomu, že reklamní kampaň probíhala v 827 trafikách (k námitce týkající se počtu trafik viz níže), bylo prakticky velmi obtížné, ne-li nemožné, prokázat její skutečný rozsah výslechem všech provozovatelů a majitelů trafik. Požadavek stěžovatele na provedení tak rozsáhlého dokazování byl proto nepřiměřený. Správce daně nepochybil, pokud provedl výslech pouze určitého vzorku svědků.

65. Zároveň však stěžovatel namítl, že počet provozovatelů a majitelů trafik, které správce daně vyslechl, byl nedostatečný, a vzorek svědků proto nebyl reprezentativní.

Podle soudu je nasnadě, že přiměřenost počtu vyslechnutých svědků bude vždy záležet na konkrétních okolnostech posuzované věci. Zpravidla však bude platit úměra mezi počtem všech v úvahu připadajících svědků a vhodností výslechu jejich procentuálně přiměřeného vzorku. V případě menšího počtu svědků bude obvykle vhodné vyslechnout jejich procentuálně větší vzorek, v případě mimořádné vysokého počtu v úvahu připadajících svědků často postačí výslech procentuálně menšího počtu. Paušalizovat však lze jen velmi obtížně. Jistým vodítkem, které by jistě zároveň zvýšilo přesvědčivost argumentace žalovaného, by bylo uvedení jasných kritérií pro výběr svědků (z hlediska počtu, geografického atd.) odpovídajících statistickým pravidlům pro dosažení určité konkrétně vyjádřené míry pravděpodobnosti. I zde však platí, že podobný požadavek lze jen obtížně zobecňovat a bude vždy záležet na posouzení konkrétního případu.

66. V posuzované věci reklamní kampaň probíhala v 827 trafikách a správce daně vyslechl 56 provozovatelů a majitelů trafik (dva předvolaní svědci se k výpovědi nedostavili). Vzorek představující necelých 7% z celkového počtu potenciálních svědků je třeba z hlediska reprezentativnosti považovat v posuzované věci za nedostatečný, a to zejména s ohledem na výsledky provedeného dokazování. Pokud cca 18 % (resp. 23 % ve vztahu k reklamním předmětům) vyslechnutých svědků uskutečnění reklamní kampaně ve svých trafikách potvrdilo, cca 20 % (resp. 14 %) jej vyloučilo a z výslechů zbývajících cca 62 %, resp. 63 %, svědků jej nebylo možné jednoznačně dovodit, lze uzavřít, že popsaný vzorek svědků neposkytl dostatečně reprezentativní a přesvědčivý podklad pro vyloučení některých výdajů vynaložených na reklamu a propagaci z daňově uznatelných výdajů.

67. Správce daně tedy nedostál povinnosti zakotvené v § 31 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá, aby byly co nejúplněji zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Zároveň je povinen provést všechny navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Byť stěžovatel navrhl k prokázání svých tvrzení dostatečné množství důkazů, správce daně mu znemožnil unést důkazní břemeno, protože navržené důkazy neprovedl vůbec nebo v nedostatečném rozsahu.

68. Za dané situace správce daně mohl provést zejména důkazy svědeckými výpověďmi dalších provozovatelů a majitelů trafik. Stěžovatel také navrhl provedení důkazu svědeckými výpověďmi obchodních zástupců společnosti LETKA. Správce daně sice vyslechl vedoucího těchto zástupců, T. K., z výpovědi svědka S. však vyplynulo, že společnost LETKA měla v letech 2005-6 cca 30 obchodních zástupců, kteří podle svědka K. rozváželi reklamní zařízení a DVD s reklamními spoty přímo do trafik. Správce daně a finanční ředitelství byli přesvědčeni, že výslechy těchto svědků by byly nadbytečné, protože již byl proveden výslech T. K. a dosavadní dokazování nepotvrdilo dodávky reklamních služeb a předmětů v deklarovaném rozsahu. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem neztotožnil. Podle ustálené judikatury zdejšího soudu lze nepřijetí návrhu na provedení důkazu typicky založit například na tom, že tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá souvislost s předmětem řízení, nebo že důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tj. že není vybaven vypovídací schopností. Odmítnutí návrhu může být zdůvodněno právě i správcem daně tvrzenou nadbytečností důkazu, tj. tím, že dokazovaná skutečnost byla v dosavadním řízení již mimo jakoukoliv pochybnost prokázána (srov. např. rozsudky ze dne 2. 3. 2011,

čj. 8 Afs 19/2010 - 125, nebo ze dne 16. 7. 2009, čj. 7 Afs 29/2009 - 92). V posuzovaném řízení však rozsah reklamní kampaně nebyl přesvědčivým způsobem mimo jakoukoliv pochybnost prokázán. Dosavadní dokazování sice vyloučilo, že kampaň probíhala v rozsahu deklarovaném stěžovatelem, tj. ve všech 827 trafikách, zároveň však potvrdilo, že kampaň se v určitém rozsahu uskutečnila. Odmítnutí provedení dalších důkazů, které by tuto skutečnost mohly prokázat, proto nebylo namístě.

69. Jistou důkazní hodnotu nepochybně mohla mít i účetnictví společností LETKA a DVP. Je-li totiž o určitém obchodním případu účtováno shodně v účetnictví obou obchodních partnerů, lze takovou skutečnost za určitých okolností osvědčit jako důkaz o tom, že určité plnění bylo daňovému subjektu skutečně dodáno. Je nepochybné, že takový důkaz by nemohl obstát sám o sobě, protože by nebyl způsobilý prokázat skutečné provedení deklarovaných plnění. Pokud by však tento důkaz byl součástí uceleného logicky provázaného řetězce důkazů, nebylo by důvodu, proč jej jako důkaz neosvědčit. Získat účetnictví společnosti DVP se správci daně v posuzované věci nepodařilo. Bývalý jednatel společnosti DVP svědek Novotný vypověděl, že v této společnosti působil pouze do listopadu 2006 a následně předal společnost i s jejím účetnictvím k rukám nového majitele, jednatele Unčovského. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že dožádaný správce daně opakovaně předvolal svědka Unčovského rozhodnutími ze dne 9. 10. 2008, 17. 10. 2008 a 12. 1. 2009. Tato předvolání odeslal na adresu sídla společnosti DVP podle obchodního rejstříku i přímo k rukám p. Unčovského. Jednatel společnosti ani jiná oprávněná osoba však předvolání nepřevzala a p. Unčovský se k výpovědi nedostavil. Nejvyšší správní soud uzavřel, že správce daně měl za situace, kdy skutkový stav nebyl zjištěn bez důvodných pochybností, vyvinout větší úsilí k opatření svědecké výpovědi p. Unčovského a účetnictví společnosti DVP. Za tímto účelem mohl využít například institutu předvedení podle § 29 daňového řádu. V dalším řízení však provedení důkazů výslechem p. Unčovského a účetnictvím společnosti DVP nemusí být bezpodmínečně nutné, pokud bude skutkový stav dostatečně prokázán jinými důkazy.

70. Nejvyšší správní soud zároveň shledal, že výpovědi svědků R. a P. by primárně nemohly mít vysokou vypovídací hodnotu. I. R. připravoval pouze grafické návrhy reklamních předmětů, není proto pravděpodobné, že by mohl vypovídat o rozsahu a období uskutečnění reklamní kampaně. Tento svědek mohl prokázat pouze skutečnost, že v určitém období připravoval grafické návrhy určitých reklamních předmětů. Jako grafik však nejspíše neměl povědomí o tom, do jakých trafik, v jakém období a v jakém množství byly reklamní předměty dodávány. Obdobné závěry platí i ve vztahu k navrhovanému výslechu A. P., která vyráběla samolepy na prodejny. Tato svědkyně mohla prokázat, v jakém období a v jaké podobě navrhovala samolepy, pravděpodobně však nemohla vědět relevantní informace o období a rozsahu dodávek těchto samolep do jednotlivých trafik. Nelze samozřejmě vyloučit, že v případě důkazní nouze by správce daně mohl přistoupit i k provedení těchto důkazů. V rozsahu dosud provedeného dokazování však takový závěr učinit nelze.

71. Lze tedy shrnout, že správce daně na základě ústních jednání s provozovateli a majiteli trafik unesl důkazní břemeno a prokázal pochybnosti o věrohodnosti předloženého účetnictví ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Důkazní břemeno proto přešlo na stěžovatele, který navrhl provedení řady důkazů, které mohly prokázat

skutkový stav, o němž by nebyly důvodné pochybnosti. Vzhledem k tomu, že správce daně 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.

72. Nyní zbývá vypořádat další námitky, které již v převážné části nejsou důvodné.

(Nezákonnost daňové kontroly)

73. Nejvyšší správní soud nepovažoval daňovou kontrolu provedenou u stěžovatele za nezákonnou.

74. Správce daně provedl dne 18. 3. 2008 jednání, kterým zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu podle § 16 daňového řádu (kromě jiného) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006. Z protokolu o tomto jednání vyplývá, že stěžovatel předal správci daně účetnictví ke kontrole a zároveň byl seznámen s tím, že je třeba ke kontrole předat další vymezené doklady. Protokol o jednání neobsahoval důvody či pochybnosti, které vedly správce daně k zahájení daňové kontroly.

75. V rozsudcích čj. 8 Afs 46/2009 - 46 a čj. 2 Aps 2/2009 - 52 zdejší soud dovodil, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně. Po správci daně proto nelze požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly uváděl jakékoliv pochybnosti či důvody, které jej k tomuto úkonu vedly. Uvedený právní názor Nejvyššího správního soudu prošel testem ústavnosti a obstál (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10). Předchozí rozporná judikatura Ústavního soudu týkající se této otázky nadto byla překonána stanoviskem pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, které dovodilo, že „[j]*e povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 daňového řádu bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.*“ Nejvyšší správní soud v posuzované věci neshledal, že by správce daně zahájil daňovou kontrolu v rozporu s principem proporcionality nebo že by nepřiměřeně zasáhl do právní sféry stěžovatele. Správce daně postupoval při zahájení daňové kontroly v souladu s daňovým řádem a zachoval všechna procesní práva stěžovatele.

76. Stěžovatel namítl, že správce daně nemohl zahájit daňovou kontrolu namátkově, protože měl konkrétní pochybnosti o správnosti stanovení daně, které mu musely vyplynout z celé řady skutečností. K tomu je třeba v prvé řadě podotknout, že řada tvrzení, ze kterých stěžovatel dovozoval existenci pochybností správce daně, zůstala pouze v obecné rovině, aniž by je stěžovatel blíže upřesnil, doložil, nebo uvedl, proč by uvedené skutečnosti měly vést ke vzniku tvrzených pochybností (např. spolupráce správce daně se společnostmi BEES a ATLANTA SAFE, získání informací ze spisu krajského soudu vedeného pod sp. zn. 44 Cm 237/2007, neformální rozhovor pracovníka správce daně se zástupci konkursních věřitelů společností BEES a ATLANTA SAFE, vstřícnější přístup

správce daně v jiném daňovém řízení apod.). Obdobné platí i ve vztahu k tvrzení, že pochybnosti správce daně se týkaly jiných daňových subjektů, a to společností DVP a LETKA. Stěžovatel nevyjasnil, které pochybnosti vyvstaly správci daně během daňových řízení vedených s těmito subjekty, ani jaký vliv by tyto pochybnosti mohly mít na zahájení daňové kontroly u stěžovatele. Stěžovatel se mýlil, pokud se domníval, že správce daně provedl místní šetření u některých majitelů a provozovatelů trafik již před zahájením daňové kontroly. Z obsahu správního spisu vyplývá, že první ústní jednání ve věci, během kterých se správce daně dotazoval provozovatelů a majitelů trafik na reklamní kampaň v trafikách, probíhala až v březnu a dubnu roku 2009, tj. rok po zahájení daňové kontroly.

77. Námitka stěžovatele, že v případě pochybností měl správce daně zahájit vytýkací řízení a nikoliv daňovou kontrolu, nebyla důvodná. Již v rozsudku ze dne 8. 10. 2004, čj. 5 Afs 31/2003 - 81, č. 647/2005 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud dovodil, že vytýkací řízení se jako součást vyměřovacího řízení vztahuje pouze na časový úsek po podání daňového přiznání, dokud ještě správce daně nevyměřil daňovou povinnost. Jinými slovy, poté co správce daně vyměřil daň, použití vytýkacího řízení není namístě. Z daňového přiznání stěžovatele vyplývá, že správce daně vyměřil daňovou povinnost podle § 46 odst. 5 daňového řádu dne 8. 1. 2007. Následně proto nebyl oprávněn zahájit se stěžovatelem vytýkací řízení.

(Přenesení důkazního břemene v řetězci subdodavatelských vztahů)

78. Stěžovatel byl přesvědčen, že není povinen prokazovat skutečnosti týkající se jiných daňových subjektů a že správce daně měl zkoumat obchodní vztahy mezi daňovými subjekty na začátku obchodního řetězce. Jak bylo uvedeno výše, správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu a označil a prokázal konkrétní skutečnosti, které jej vedly k přesvědčení o nevěrohodnosti účetnictví stěžovatele. Důkazní břemeno proto přešlo zpět na stěžovatele, který byl povinen doložit svá tvrzení. Samotná skutečnost, že stěžovatel uzavřel se společností LETKA smlouvu o zajišťování propagace a reklamy a že společnost LETKA vystavila faktury nedokládá, že na základě této smlouvy a faktur bylo skutečně poskytnuto plnění. Předpokladem uplatnění fakturované částky je její reálný podklad, tzn. že opravdu došlo k uskutečnění fakturovaných služeb. Požadoval-li správce daně po stěžovateli prokázání faktického uskutečnění reklamní kampaně, nepochybil a nepřekročil meze důkazní povinnosti daňového subjektu. Požadavek správce daně směřoval pouze k prokázání tvrzení stěžovatele o uskutečnění reklamní kampaně, kterou stěžovatel uhradil společnosti LETKA. Takový požadavek byl zcela legitimní, opačný názor by vedl k nežádoucímu závěru, že výdaje mohou být uznávány pouze na základě písemných dokladů bez opory ve skutečném stavu (srov. např. rozsudky ze dne 8. 8. 2007, čj. 2 Afs 25/2005 - 117, ze dne 13. 12. 2005, čj. 2 Afs 26/2005 - 114, ze dne 1. 9. 2009, čj. 2 Afs 128/2008 - 113, ze dne 19. 10. 2010, čj. 2 Afs 110/2007 - 104, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 10. 2007, sp. zn. II. ÚS 821/07).

(Nezákonnost výzvy)

79. Stěžovatel považoval výzvu ze dne 14. 7. 2009 za nezákonnou, protože správce daně požadoval předložení důkazů o obchodním vztahu, kterého se stěžovatel neúčastnil. Zdejší soud do jisté míry odpověděl na tuto námitku již shora. Nyní již pouze stručně podotýká, že stěžovatel zahrnul do daňově uznatelných výdajů výdaje na reklamu a propagaci

fakturované společností LETKA. Přestože byla uvedená plnění poskytnuta subdodavateli (společností DVP a dalšími společnostmi), stěžovatel byl povinen prokázat, že došlo k realizaci reklamní kampaně, za níž vynaložil (podle svého tvrzení) daňově uznatelné výdaje. K námitce, že výzva byla nezákonná také proto, že správce daně ji vydal na základě šetření u osob, které nebyly ve vztahu se stěžovatelem, je třeba uvést, že správce daně musel ověřit uskutečnění reklamní kampaně u provozovatelů trafik, protože právě v trafikách měly reklamní akce probíhat. Námitka týkající se nezákonného provedení místního šetření bude vypořádána níže (viz bod 83 a násl.).

(Označení svědků)

80. Již v rozsudku čj. 1 Afs 7/2003 – 65 zdejší soud uvedl, že „*Požádá-li daňový subjekt správce daně o poskytnutí informace o osobě svědka, který bude v daňovém řízení vyslýchán, je správce daně povinen mu tuto informaci poskytnout. Odepřením této informace je - aniž by pro to byla zákonná opora - výrazně oslabeno právo daňového subjektu uvedené v § 16 odst. 4 písm. e) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*“ Z obsahu správního spisu vyplynulo, že stěžovatel požádal, aby mu správce daně poskytoval informace o svědcích vyslýchaných v daňovém řízení (viz vyjádření daňového subjektu ze dne 2. 8. 2009 a emailová zpráva právního zástupce stěžovatele ze dne 1. 9. 2009). Je nepochybné, že stěžovatel uvedeným způsobem naplnil předpoklad pro poskytování informací o vyslýchaných svědcích zmíněný v rozsudku čj. 1 Afs 7/2003 – 65, tj. relevantním způsobem požádal o poskytnutí informací o vyslýchaném svědkovi. Nelze se ztotožnit s názorem krajského soudu, že daňový subjekt je povinen požádat o informace o svědkovi ve vztahu ke každému výslechu. Zejména v daňových řízeních, ve kterých správce daně vyslýchá velké množství svědků, by byl takový požadavek nehospodárný a nepřiměřeně by zatěžoval daňový subjekt. Způsob, kterým stěžovatel požádal o poskytování informací, je proto třeba považovat za dostatečný.

81. Správce daně proto pochybil, pokud nesdělil stěžovateli informace o vyslýchaných svědcích, resp. neinformoval dožádaného správce daně o požadavku stěžovatele. Bylo-li by toto pochybení jedinou vadou v daňovém řízení, zdejší soud by se zřejmě neuchýlil ke zrušení rozhodnutí finančního ředitelství, protože podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu může důvodně namítaná procesní vada vést ke zrušení správního rozhodnutí pouze v případě, že mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (srov. rozsudky ze dne 4. 6. 2003, čj. 6 A 12/2001 - 51, č. 23/2003 Sb. NSS, ze dne 18. 3. 2004, čj. 6 A 51/2001 - 30, č. 494/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 2. 2007, čj. 2 Afs 93/2006 - 75). Smyslem soudní ochrany ve správním soudnictví je totiž ochrana veřejných subjektivních práv, tj. práv hmotných, nikoliv procesněprávních vztahů, které slouží pouze k prosazení hmotných práv (viz např. rozsudek ze dne 15. 8. 2012, čj. 1 As 100/2012 - 31).

82. Stěžovatel nevysvětlil, jakým způsobem se mohlo uvedené pochybení promítnout do rozhodnutí správce daně a jak se mohlo dotknout jeho hmotněprávního postavení. Stěžovatel se omezil pouze na tvrzení porušení svého procesního práva, aniž by jakkoliv upřesnil, jak namítaná procesní vada ovlivnila zákonnost rozhodnutí. Nadto je třeba připomenout, že svědci, o kterých správce daně neposkytl stěžovateli bližší informace, byli provozovatelé či majitelé trafik, správce daně jim proto kladl typově shodné otázky a průběh výslechu byl ve všech případech obdobný. Stěžovatel navíc mohl vznést námitku

neposkytnutí informací o osobách svědků již během jejich výslechů, případně požadovat zopakování výslechů. Nic takového však neučinil. Vzhledem k tomu, že stěžovatel netvrdil, jak uvedené pochybení mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí, nebylo možné této námitce přisvědčit.

(Nezákonnost použití některých důkazů v daňovém řízení)

83. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně jednal s některými provozovateli a majiteli trafik ve dnech 3. 3. 2009, 4. 3. 2009, 10. 4. 2009 a 22. 4. 2009, tj. po zahájení daňové kontroly u stěžovatele, přičemž ověřoval skutečnosti tvrzené stěžovatelem, tj. uskutečnění reklamní kampaně v některých trafikách uvedených v předloženém seznamu trafik. Správce daně nevyrozuměl stěžovatele o konání těchto jednání, stěžovatel u nich nebyl přítomen a nemohl osobám, s nimiž správce daně jednal, klást otázky. Takový procesní postup nebyl správný. Již v rozsudku ze dne 24. 7. 2007, čj. 2 Afs 194/2006 - 52, č. 1886/2009 Sb. NSS, zdejší soud vyslovil, že daňový subjekt, u kterého je prováděna daňová kontrola, má ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu ve vztahu k pracovníkům správce daně právo klást otázky při ústním jednání a místním šetření svědkům, znalcům i osobám přezvědným. Daňový subjekt má rovněž právo být o takovém jednání včas informován (srov. rozsudek čj. 1 Afs 29/2009 - 91). Jinými slovy lze říci, že ověřuje-li správce daně tvrzení daňového subjektu v rámci daňové kontroly, nachází se ve fázi důkazního řízení a musí postupovat v součinnosti s daňovým subjektem. Ověřování důkazů i jejich hodnocení je součástí důkazního řízení, kterou nelze z procesu dokazování vyjmout a konat ji formou vyhledávací činnosti bez součinnosti s daňovým subjektem (viz rozsudek ze dne 28. 3. 2008, čj. 5 Aps 6/2007 - 130).

84. Probíhala-li tedy jednání s provozovateli a majiteli trafik v rámci daňové kontroly, stěžovatel měl právo se jich účastnit a klást vyslýchaným osobám otázky. Správce daně pochybil, pokud nevyrozuměl stěžovatele o konání těchto jednání.

85. Uvedené pochybení však správce daně napravil. Všechny provozovatele trafik, se kterými provedl shora zmiňovaná jednání, vyslechl, tentokráte již v souladu se zákonnými požadavky kladenými na výslech svědka v daňovém řízení. Byť uvedená jednání správce daně s provozovateli trafik fakticky vzbudila pochybnosti o správnosti a věrohodnosti tvrzení stěžovatele, správce daně je v dalším řízení nepoužil jako důkaz (srov. rozsudek ze dne 17. 9. 2010, čj. 5 Afs 65/2009 - 128). Vycházel pouze ze svědeckých výpovědí, které byly provedeny v souladu se zákonem. Zástupce stěžovatele se účastnil výslechů, stěžovateli již tedy nebylo upřeno právo klást svědkům otázky.

86. Výslechy těchto svědků nemohly být považovány za neobjektivní či ovlivněné předchozími výpověďmi pouze proto, že svědci v daňovém řízení již dříve vypovídali. Stěžovatel ostatně blíže neupřesnil, proč by výpovědi měly být tímto způsobem vnímány. Rovněž není důvodu, proč by výpověďní hodnotu svědeckých výpovědí měla snižovat skutečnost, že svědci odkázali na svá předchozí vyjádření. Tento způsob se jeví jako příhodný, požadavek, aby svědci opět sdělili již jednou vyřčené a zaznamenané, by nebyl účelný ani hospodárný.

(Použití pomůcek)

87. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl vyzván správcem daně. Důkazní břemeno tudíž leží na daňovém subjektu, který je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokazují jeho tvrzení. Nesplní-li daňový subjekt při prokazování jím tvrzených skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu, správce daně je oprávněn a zároveň povinen stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek (§ 31 odst. 5 téhož zákona). Z uvedeného je zřejmé, že stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je způsobem náhradním, který může nastoupit teprve tehdy, pokud daňový subjekt neunese své důkazní břemeno v takovém rozsahu, že vůbec nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním (viz např. rozsudek ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 132/2005 - 71).

88. Prvotním důkazním prostředkem ověření správnosti základu daně a výše daně je účetnictví daňového subjektu, které by mělo splňovat požadavky stanovené v § 8 odst. 1 zákona o účetnictví. Nutnost použití daňových pomůcek nastává zpravidla tehdy, kdy je účetnictví daňového subjektu z podstatné části zpochybněno, tj. je zpochybněna vypovídací schopnost účetnictví jako celku či jeho podstatné části, a zároveň daňový subjekt neunese důkazní břemeno ve vztahu k základu daně jiným relevantním způsobem (viz např. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142).

89. V posuzovaném případě se o takovou situaci nejednalo. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně vyloučil z účetnictví stěžovatele pouze několik daňových dokladů (zaúčtovaných na účtu 562 – Úroky a účtu 518 600 – Ostatní služby – propagace a reklama), přičemž u některých faktur vyloučil z daňově uznatelných výdajů pouze některé jejich položky. Správce daně nezpochybnil ostatní doklady předložené stěžovatelem. Byť tedy nebyl prokázán skutkový stav vztahující se k několika obchodním případům, nelze říci, že by byla zpochybněna podstatná část účetnictví stěžovatele nebo toto účetnictví jako celek. Správce daně měl k dispozici dostatek ostatních důkazních prostředků, na základě nichž bylo možné stanovit základ daně a daňovou povinnost dokazováním.

90. Dále je třeba podotknout, že z žaloby i kasační stížnosti nepřímo vyplývá, že stěžovatel požadoval použití pomůcky pouze ve vztahu ke stanovení výše výdajů za reklamu a propagaci. Stěžovatel uvedl, že *„navrhl jako důkaz využít institut pomůcek, který v případě reklamy v praxi využívají ostatní správcové daní.“* Dále připomněl, že vyzval finanční ředitelství, aby provedlo *„průzkum výrobců a dovozců tabákových výrobků za účelem zjištění, kolik tito vynakládají na reklamu a propagaci svých tabákových výrobků.“* I v kasační stížnosti stěžovatel podotkl, že *„požadoval a navrhoval použití pomůcek ke stanovení výdajů vztahující se právě na propagaci a reklamu, tj. ke všem položkám!“* Uvedené požadavky a přesvědčení stěžovatele byly mylné. Již v rozsudku ze dne 25. 5. 2004, čj. 2 Afs 25/2003 - 87, Nejvyšší správní soud vyslovil, že směšování stanovení daňové povinnosti zčásti dokazováním a zčásti za použití pomůcek je nepřípustné. Představa stěžovatele, že správce daně by vyloučil některé výdaje ze základu daně za použití pomůcek a ve zbytku stanovil daňovou povinnost dokazováním, proto byla nesprávná.

(Spolupráce mezi odděleními správce daně a finančního ředitelství)

91. Z kasační stížnosti není zřejmé, co stěžovatel mínil pojmem zásada nezávislosti orgánů veřejné správy. Ustanovení § 2 odst. 4 správního řádu, které stěžovatel zmínil, stanoví, že správní orgán dbá, aby přijaté řešení bylo v souladu s veřejným zájmem a aby odpovídalo okolnostem daného případu, jakož i na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Citované ustanovení tedy zakotvuje zásadu ochrany veřejného zájmu, zásadu nestranného postupu správních orgánů a zásadu předvídatelnosti, resp. ochrany legitimního očekávání. Ani jiné ustanovení v rámci Hlavy II správního řádu neobsahuje zásadu, která by se byť vzdáleně přibližovala zásadě, které se dovolává stěžovatel. Naopak § 8 správního řádu stanoví, že správní orgány dbají vzájemného souladu všech postupů a vzájemně spolupracují v zájmu dobré správy. Nejvyšší správní soud neshledal nezákonným, pokud si jednotlivá oddělení správce daně vyměnila informace ohledně vydání, resp. nevydání rozhodnutí. Tento postup nepochybně nesvědčí o tom, že oddělení spolupracují i v oblasti „*hodnocení důkazů, právní argumentace a právních závěrů*“, jak tvrdil stěžovatel. Stěžovatel ostatně tento závěr nijak nedoložil. Lze doplnit, že obdobné závěry platí i pro případnou spolupráci jednotlivých oddělení finančního ředitelství, resp. žalovaného.

(Nevěrohodnost svědectví kvůli personálnímu propojení mezi stěžovatelem, společností LETKA a dalšími subjekty)

92. Stěžovatel byl přesvědčen, že správce daně hodnotil výpovědi svědků S. a Novotného jako nevěrohodné kvůli spřízněnosti se stěžovatelem. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že „*Při hodnocení této svědecké výpovědi jako důkazu nelze opomenout spřízněnost svědka, pana Josefa Novotného s daňovým subjektem, neboť v období od 6. 6. 2007 do 8. 10. 2009 byl členem představenstva daňového subjektu, ... a od 22. 6. 2007 je jednatelem společnosti CZT – PRO, s. r. o., ... se sídlem na stejné adrese jako je provozovna daňového subjektu, ..., a jediným společníkem je opět daňový subjekt*“. Finanční ředitelství ve svém rozhodnutí podotklo, že „*Novým společníkem společnosti LETKA TEAM se stala v březnu 2007 slovenská společnost Oliveta s. r. o. a došlo k obměně představenstva.*“

93. Z citovaného tvrzení nelze jednoznačně dovodit, do jaké míry správce daně považoval výpověď svědka Novotného za méně hodnotnou či věrohodnou a jak se tato tendence promítla do konečného hodnocení všech důkazů. V tomto ohledu může zdejší soud podotknout pouze tolik, že jako bezcennou nelze hodnotit výpověď svědka pouze s poukazem na její možnou účelovost pro přátelský či pracovní vztah daňového subjektu a svědka (srov. rozsudek ze dne 20. 1. 2006, čj. 4 As 2/2005 - 62, č. 847/2006 Sb. NSS, který se sice vztahuje ke správnímu trestání za přestupky, jeho závěry jsou však přiměřeně použitelné i na posuzovanou věc). Správce daně neodmítl předmětnou výpověď kvůli vztahu svědka ke stěžovateli, výslech J. Novotného naopak řádně provedl. Poznámka, kterou pouze na okraj upozornil na propojení svědka se stěžovatelem, nemohla mít podle soudu významnější vliv na hodnocení této svědecké výpovědi, ani se nemohla výrazně promítnout do celkového posouzení skutkových okolností daného případu.

94. Výpověď svědka Stehlíka považovalo finanční ředitelství za nevěrohodnou nikoliv kvůli personálnímu propojení mezi stěžovatelem a společností LETKA, příp. jinými subjekty, ale kvůli rozpornému tvrzení o předmětu reklamy na doutníky (viz str. 14-15 rozhodnutí finančního ředitelství).

(Nevypořádání se s některými důkazy)

95. Nejvyšší správní soud nesouhlasil se stěžovatelem, že důkazy, které předložil spolu s odvoláním ve věci daně z přidané hodnoty, prokazovaly uskutečnění předmětné reklamní kampaně v kontrolovaném období a v tvrzeném rozsahu.

96. Leták LETKA, na kterém jsou zobrazeny tabákové výrobky stěžovatele, prokazuje pouze to, že takový leták byl vytištěn. Neprokazuje však skutečnost, že letáky v této podobě byly distribuovány do předmětných trafik v kontrolovaném období. Podle stěžovatele byla skutečnost, že tento leták pochází z jara 2006, prokázána katalogem „VELKOOBCHOD Traffic P. H.“. Tomuto názoru zdejší soud nepřisvědčil. Stěžovatel v prvé řadě neprokázal, že za cenu, která byla uvedena v tomto katalogu, prodával cigarety LETKA KLASIK a LETKA PLNÁ CHUŤ pouze v květnu roku 2006. Jinými slovy, stěžovatel mohl předmětným letákem propagovat cigarety za cenu 36 Kč i v jiném období než v květnu 2006. Pokud by se cena 36 Kč za tyto druhy cigaret přece vztahovala ke květnu 2006, pouhá kopie letáku neprokazuje, že tento byl součástí předmětné reklamní kampaně a byl distribuován do trafik. Obdobný závěr platí i ve vztahu ke stěžovatelem předloženému velkoobchodnímu ceníku GECO TABÁK za období září až říjen 2005 a katalogu FOLLYX – SPECIÁLNÍ NABÍDKA. Shoda cen uvedených na letácích a v ceníku nemůže bez dalšího prokázat distribuci těchto letáků do trafik. Rozsah a dobu trvání reklamní kampaně neprokazuje ani znalecký posudek ze dne 24. 10. 2007. Zadáním tohoto znaleckého posudku bylo zjistit vývoj prodeje doutníků Merlin a Gulliver v období od 1. 1. do 31. 8. 2006, zjistit rozdíl mezi nákladovou a prodejní cenou u těchto doutníků v ČR, určit zisky z prodaného zboží v tomto období, určit výši tržeb a zisků při zachování prodejů ve stejných objemech za období září 2006 až srpen 2007 v ČR a určit výši tržeb a zisků při prodeji doutníků Gullivers Standard SK v objemu 12 palet týdně v období od července do srpna 2007. Je zřejmé, že tento znalecký posudek nemohl prokázat skutečnosti sporné v posuzované věci, tj. rozsah a období uskutečnění reklamní kampaně. Stěžovatel dále předložil soupis konkurzní podstaty sepsaný dne 5. 10. 2007 správcem konkursní podstaty úpadce společnosti LETKA. Z části tohoto soupisu nazvané Materiál na skladě – sklad Reklama dle přílohy je zřejmé, že ke dni 25. 6. 2007 se na skladě tohoto úpadce nacházelo nejrůznější zboží propagačního a reklamního charakteru. Tato inventarizace však byla provedena až v červnu roku 2007, tento důkaz proto nemůže prokázat uskutečnění reklamní kampaně v období od července 2005 do června 2006. Další důkaz, který stěžovatel předložil, byl znalecký posudek z oboru kybernetika Ing. Janka, u kterého poukázal na počítačový soubor, tabulku Přehled prodejů – Celkový přehled za období od 1. 2. do 28. 2. 2006. V této tabulce je uvedena položka Reklamní zapalovač v množství 60 000 kusů za cenu 66 000 (patrně) Kč. Ve vztahu k ostatním částem tohoto důkazu stěžovatel neupřesnil, jaké skutečnosti by měl prokázat. Lze proto uzavřít, že ani tento důkaz neprokazuje, zda reklamní předměty byly pořízeny a dodány do sítě trafik. Stěžovatel dále předložil zápis o převzetí ze dne 2. 3. 2007 a předávací protokol č. 1, u kterého poukázal pouze na obchodní spolupráci mezi společností LETKA a D. T.. Z tohoto důkazu je zřejmé, že jistá spolupráce mezi těmito subjekty probíhala, text důkazu je však částečně nečitelný, a proto není zřejmé, jaká konkrétní jednání probíhala mezi subjekty v kontrolovaném období. Z protokolu bez větších pochybností vyplývá, že dne 15. 6. 2005 byl vyhotoven protokol o umístění reklamního zařízení u D. T.. Tato skutečnost však neprokazuje, že v kontrolovaném období, tj. od 1. 7. 2005 probíhala u této osoby reklamní kampaň. Prokázat uskutečnění reklamní kampaně nemohl ani předávací

protokol ze dne 6. 3. 2007. Tento dokument prokazuje pouze skutečnost, že byly předány určité materiály označené jako „Reklama“, „Reklamní předměty“ atp. O povaze a obsahu těchto materiálů z něj nelze ničeho seznat. Konečně stěžovatel předložil znalecký posudek ze dne 21. 12. 2006, jehož účelem bylo posouzení vlivu zvýšení sazby spotřební daně na prodej tabákových nálepek pro cigarety. Tento posudek se tedy týká obecně prodeje tabákových nálepek, nikoliv uskutečnění reklamní kampaně v posuzované věci.

(Ostatní námitky)

97. Stěžovatel namítl, že předložil správci daně nejen přehled 827 trafik, ale také doklad č. 16/00003 ze dne 2. 2. 2006, který fakturoval reklamní kampaň na reklamních zařízeních společnosti DVP v celkovém počtu 725 stanic. Podle stěžovatele nelze vyloučit, že správce daně provedl výslechy provozovatelů a majitelů pouze těch trafik, ve kterých reklamní kampaň neprobíhala.

98. Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku nedůvodnou, protože byla v rozporu s dosavadními tvrzeními stěžovatele. V daňovém řízení i v řízení před krajským soudem stěžovatel vycházel z přesvědčení, že reklamní kampaň probíhala v 827 trafikách. Například během jednání před správcem daně dne 17. 9. 2009 stěžovatel setrval na „*požadavku provedení svědeckých výpovědí u všech 827 provozoven (trafik)*“, v části E žaloby podotkl, že celkový počet trafik byl 827. Správce daně oprávněně vycházel z předpokladu, že seznam, který stěžovatel předložil spolu s podáním ze dne 16. 12. 2008, obsahuje výčet všech trafik, v nichž v kontrolovaném období probíhala reklamní kampaň. Stěžovatel totiž zaslal zmíněné podání již v rámci zahájené daňové kontroly, podotkl v něm, že se jedná o „*seznam provozoven (trafik), kde byly LCD monitory, na kterých se reklama vysílala, umístěny*“, a v průběhu daňového řízení proti domněnce správce daně o počtu trafik nebrojil.

99. Zdejší soud se nemohl zabývat námitkami, které stěžovatel vznesl až v doplnění kasační stížnosti ze dne 25. 7. 2012, tj. námitku týkající se obsahu sporných faktur a námitku, že se daňové orgány ani krajský soud nevypořádaly s důkazem v podobě produkčního CD pro reklamní kampaň od dubna 2006, protože byly uplatněny opožděně. Nejvyšší správní soud vyzval stěžovatele k doplnění kasační stížnosti podle § 106 odst. 3 s. ř. s. usnesením ze dne 28. 5. 2012, čj. 8 Afs 39/2012 – 34, které bylo zástupci stěžovatele doručeno dne 1. 6. 2012. Lhůta pro doplnění kasační stížnosti tedy uplynula dne 1. 7. 2012. Pro případ, kdy je stěžovatel vyzván k doplnění kasační stížnosti uvedeným postupem, soudní řád správní zakotvuje koncentraci řízení. Soud proto nemůže přihlížet k námitkám, které jsou uplatněny až po uplynutí lhůty podle § 106 odst. 3 s. ř. s. (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 390/05).

100. Zbývá dodat, že Nejvyšší správní soud se nezabýval dalšími námitkami týkajícími se tvrzených pochybení krajského soudu (zejména námitkou, že soud nevyhověl návrhu na provedení důkazu znaleckým posudkem a fotografiemi, že nevymezil, které výdaje považoval za prokázané, nebo že nevypořádal námitku týkající se spolupráce oddělení správce daně), protože kromě rozsudku krajského soudu zrušil také rozhodnutí finančního ředitelství a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Vypořádání těchto námitek by nemělo pro další řízení před žalovaným žádný význam.

101. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil. Současně zrušil i rozhodnutí finančního ředitelství, protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro takový postup [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, totiž stávající finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stal žalovaný. V dalším řízení bude žalovaný vázán názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

102. Vzhledem k tomu, že tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, rozhodl Nejvyšší správní soud rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. 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. Procesně úspěšným byl v dané věci stěžovatel, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, které napadl žalobou. Náhrada nákladů celého soudního řízení byla tedy přiznána úspěšnému stěžovateli.

103. Jejich výše je představována zaplaceným soudním poplatkem za podání žaloby (2000 Kč) a za podání kasační stížnosti (5000 Kč) a dále odměnou zástupce stěžovatele za celkem 5 úkonů právní služby po 2100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, žaloba, písemné podání krajskému soudu ve věci samé (replika žalobce k vyjádření finančního ředitelství ze dne 18. 3. 2012), účast na jednání před krajským soudem dne 22. 3. 2012 a doplnění kasační stížnosti ze dne 29. 6. 2012 – § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012]. Soud nepřiznal stěžovateli náhradu nákladů za doplnění kasační stížnosti ze dne 25. 7. 2012, protože toto podání obsahovalo opožděně uplatněné námitky a ve zbytku pouze citovalo některá soudní rozhodnutí, nejednalo se tudíž o účelně vynaložený náklad. Stěžovateli rovněž nebyla přiznána náhrada nákladů za podání ze dne 4. 2. 2013, protože toto podání pouze citovalo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a zopakovalo argumentaci uvedenou již v předchozích podáních. K takto vypočtené odměně v celkové výši 10 500 Kč je pak nutno připočíst náhradu hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), tedy částku 1500 Kč. Dále Nejvyšší správní soud přiznal zástupci stěžovatele náhradu cestovních výdajů podle § 13 odst. 1 advokátního tarifu za cestu osobním automobilem dne 22. 3. 2012 z Prahy do Hradce Králové a zpět za účelem účasti na ústním jednání před krajským soudem. Základní náhrada za použití vozidla podle § 157 odst. 4 písm. b) zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění účinném do 31. 12. 2012, činí 932 Kč (tj. 252 km x 3,70 Kč) a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu podle § 158 odst. 3 zákoníku práce a § 4 písm. c) vyhlášky č. 429/2011 Sb. činí 743 Kč (tj. 252 km x 8,5 l/100 x 34,70 Kč). Nejvyšší správní soud nemohl přiznat zástupci stěžovatele náhradu za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, protože zástupce soudu nesdělil, jak dlouhý čas cestou strávil. Takto vypočtená odměna a náhrada hotových výdajů byla dále navýšena o částku 2872 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce stěžovatele povinen odvést podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Celková výše přiznaných nákladů řízení tedy činí 23 547 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 11. října 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu